



DECIZIA nr. 302/26.09.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș, str. nr., jud. Mureș asupra contestației înregistrată sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 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., 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 procedura fiscală, republicată.

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

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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., completată prin „Precizare la contestație”, înregistrată la DGFP Mureș sub nr., petenta solicită admiterea contestației formulate, anularea Deciziei de impunere nr., a Raportului de inspecție fiscală nr. și exonerarea de la plata obligațiilor de plată stabilite prin actele atacate.

Petenta consideră că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală atacate sunt nelegale și netemeinice pentru motivele expuse în continuare:

I. Aspecte de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de

inspecție fiscală :

1. Petenta susține că un prim viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrative fiscale contestate rezidă în faptul că decizia de impunere a fost emisă în aceeași dată cu data emiterii raportului de inspecție fiscală, respectiv

Petenta invocă prevederile art. 109, alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: „, *La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale....*”.

Din textul de lege anterior citat petenta a reținut că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu; practic numai după aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere de către organul fiscal competent.

Ca urmare, petenta concluzionează că emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere.

2. Petenta susține că informațiile furnizate de societate (la solicitarea organelor de control) pe parcursul controlului au fost apreciate de inspectorii fiscali ca fiind nerelevante; de asemenea, petenta consideră că inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretând – după bunul plac și în defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispoziție de către societatea verificată. Situația dată reflectă (în opinia contestatoarei) lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita și obține din partea persoanelor îndreptățite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspecției fiscale prin identificarea în mod corect și concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere.

Astfel, greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă a avut drept efect reținerea unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Petenta concluzionează că actele atacate au fost emise fără respectarea prevederilor art. 103 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, nu au fost respectate drepturile și obligațiile contribuabilului prevăzute în CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor, ceea ce a condus la emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar mijloacele de probă puse la dispoziția inspectorilor au fost administrate și apreciate în mod eronat.

3. Petenta citează prevederile art. 103 din Codul de procedură fiscală și analizează conținutul acestora, concluzionând că inspectorii fiscali nu au luat în considerare faptul că societatea și-a exprimat disponibilitatea de a acorda explicații

pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale.

Astfel, petenta precizează că s-a solicitat organelor de inspecție respectarea dreptului de a le pune la dispoziție înscrisuri doveditoare pentru dovedirea bunei credințe, în sensul că în momentul efectuării înregistrărilor contabile nu s-a avut cunoștință că unele societăți erau inactive ori faptul că unele erori de întocmire a facturilor puteau fi remediate chiar în perioada de control fiscal.

Societatea reclamă inspectorilor faptul că aceștia nu au suspendat desfășurarea inspecției până la momentul la care societatea era în posesia înscrisurilor necesare clarificării stării de fapt fiscale corespunzător realității faptice.

Astfel, petenta subliniază nelegalitatea actelor atacate și prin prisma faptului că inspecția fiscală s-a realizat fără verificarea tuturor documentelor care ar fi justificat cuantumul veniturilor realizate de aceasta în domeniul său de activitate, înregistrate în evidența contabilă.

Petenta consideră că toate aspectele de nelegalitate invocate la acest punct din contestație au determinat reținerea unei stări de fapt contrare realității, concretizată prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, fără ca acestea să aibă corespondent în situația economică a societății verificate.

II. Aspecte de netemeinicie ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală :

REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

1. În opinia contestatoarei, constatarea redată la Cap. III, Impozit pe profit, lit. a) din raportul de inspecție fiscală este nelegală și netemeinică. În susținerea afirmațiilor sale petenta invocă faptul că în baza Declarației informative cod 394 organele de control au reținut că S.C. ... S.R.L. a efectuat în perioada 2008-2011 achiziții în valoare de ... lei de la societăți care au fost declarate inactive, suma în cauză fiind considerată, în baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. r), coroborat cu art. 19 din Codul fiscal, cheltuială nedeductibilă.

În contestație se menționează că organele de control au apreciat că societățile (declarate inactive) care apar în calitate de furnizori în facturile înregistrate în contabilitatea S.C. ... S.R.L. nu au avut relații comerciale cu această societate, facturile nu aparțin societăților respective și alte persoane au întocmit în mod ilicit documentele în numele respectivilor furnizori.

Petenta nu își însușește punctul de vedere al organelor de inspecție, motivând faptul că neregularitățile constatate cu ocazia inspecției nu îi pot fi imputate, cu atât mai mult cu cât societatea poate justifica primirea bunurilor achiziționate în baza facturilor respective cu note de recepție; marfa a fost ulterior vândută clienților.

În susținerea contestației petenta invocă și faptul că în lipsa unei baze de date a M.F.P. (cu localizare în anul 2008) societatea nu avea posibilitatea cunoașterii stării fiscale a societăților „furnizoare” astfel că, nu îi poate fi imputat faptul că a înregistrat în contabilitate facturi de la aceste societăți atâta timp cât nu putea verifica starea de fapt a acestora. În condițiile date, consideră ca fiind nelegal și abuziv să îi impui unui contribuabil o stare de fapt pe care aceasta nu avea posibilitatea să o verifice la acel

moment.

În drept, petenta consideră că articolul de lege invocat de către organele de inspecție - art. 21, alin. (1) din Codul fiscal – reglementează o regulă generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum consideră organul de control. În virtutea textului de lege invocat, în contestație se precizează că legiuitorul a nominalizat care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, petenta considerând că încadrarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate pe baza facturilor emise de către firmele declarate inactive în categoria cheltuielilor deductibile este corectă iar, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit este netemeinică.

2. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. b) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (4), lit. f), coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, organele de inspecție au analizat Declarația 394 pentru perioada 2008-2010 din cuprinsul căreia a rezultat că S.C. ... S.R.L. a efectuat achiziții în sumă de ... lei de la diverși parteneri contractuali, în timp ce acești parteneri nu au declarat livrări către această societate. Organele de inspecție fiscală au considerat operațiunile derulate între părți (S.C. ... S.R.L. și un număr de 9 societăți care apar înscrise la rubrica „furnizor” de pe documentele prezentate) ca fiind fictive și au considerat întreaga sumă de ... lei ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Petenta menționează că organele de control au apreciat că societățile care apar în calitate de furnizori în facturile înregistrate în contabilitatea S.C. ... S.R.L. nu au avut relații comerciale cu această societate, facturile nu aparțin societăților respective și alte persoane au întocmit în mod ilicit documentele în numele respectivilor furnizori. În opinia contestatoarei „neregularitățile” (anterior prezentate) constatate la societățile în cauză nu pot fi imputate societății verificate, întrucât pentru bunurile achiziționate în baza documentele prezentate și care reprezintă marfă achiziționată care a intrat pe stoc de marfă, sens în care au fost întocmite note de recepție, iar apoi a fost vândută propriilor clienți (facturile de livrare au fost anexate la dosarul contestației).

În susținerea contestației petenta invocă și faptul că în lipsa unei baze de date a M.F.P. (cu localizare în anul 2008) societatea nu avea posibilitatea cunoașterii stării fiscale a societăților „furnizoare” astfel că, nu îi poate fi imputat faptul că a înregistrat în contabilitate facturi de la aceste societăți atâta timp cât nu putea verifica starea de fapt a acestora. În condițiile date, consideră ca fiind nelegal și abuziv să îi impui unui contribuabil o stare de fapt pe care aceasta nu avea posibilitatea să o verifice la acel moment.

În drept, petenta consideră că articolul de lege invocat de către organele de inspecție - art. 21, alin. (1) din Codul fiscal – reglementează o regulă generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum consideră organul de

control. În virtutea textului de lege invocat, în contestație se precizează că legiuitorul a nominalizat care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit și consideră că încadrarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate pe baza facturilor emise de către cele 9 firme în categoria cheltuielilor deductibile este corectă iar, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit este netemeinică.

3. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. c) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2008 – martie 2010 S.C. ... S.R.L. a efectuat achiziții în sumă de ... lei, reprezentând bunuri cum sunt: poșete, articole de îmbrăcăminte, încălțăminte, parfumuri, bijuterii, etc., achiziții care, în opinia organelor de inspecție, nu erau destinate obținerii de venituri pentru societate și, în condițiile date, valoarea acestora a fost considerată nedeductibilă la stabilirea profitului impozabil.

Petenta consideră că susținerile organelor de control sunt nefondate, întrucât o parte din bunurile respective au fost vândute altor persoane fizice sau juridice la o valoare mai mare, obținându-se profit de către contribuabilul verificat; o altă parte a bunurilor a fost acordată angajaților sub formă de premii, conform contractului colectiv de muncă (anexat la dosarul contestației). Conform susținerii petentei S.C. ... S.R.L. are pe lângă obiectul principal de activitate - comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule – și un obiect de activitate secundar compus din aproape toate codurile CAEN, astfel încât avea posibilitatea legală de valorificare a unor bunuri de natura celor enumerate mai sus.

În drept, petenta invocă prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizând că legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit și consideră că suma inclusă de unitate în categoria deductibilității este corectă.

În argumentarea opiniei sale, contestatoarea citează prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal care reglementează regimul fiscal al cheltuielilor sociale considerând că bunurile acordate angajaților cu titlu de premii pot fi încadrate în categoria cheltuielilor sociale. Astfel, concluzia contestatoarei este aceea că organul de control nu a încadrat corect fapta constatată și drept urmare societatea nu datorează impozitul pe profit stabilit urmare controlului.

4. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. d) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au reținut

că în perioada martie 2008 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L. a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de ... lei, cum ar fi: materiale de construcții, diverse tipuri de gresie și faianță, diverse tipuri de parchet, aparate electrocasnice, mobilier, covoare, draperii, obiecte sanitare, pentru care nu au fost prezentate documente justificative (bonuri de consum) privind darea în consum a bunuri din care să reiasă destinația acestora. Organele de inspecție au reținut că la acel moment unitatea nu avea bunuri imobile în patrimoniu astfel încât să fie justificate în vreun fel investițiile efectuate.

Petenta precizează că susținerile organelor de control sunt neconforme cu realitatea, însă recunoaște că la momentul efectuării achizițiilor respective S.C. ... S.R.L. nu deținea nici un bun imobil în patrimoniu. Cu toate acestea petenta invocă faptul că unitatea avea închiriat un spațiu (care funcționa drept punct de lucru) în str. nr. unde se impunea efectuarea unor lucrări de amenajare și precizează faptul că din totalul sumei de ... lei, 15% reprezintă materiale de construcții și manopera necesară amenajărilor pentru spațiul amintit.

În ceea ce privește diferența de 85% din suma reținută de către organele de control, petenta precizează că aceasta reprezintă materiale de construcții și manopera necesară unor lucrări de investiții la un imobil care: „, ...în prezent este sediul nostru social”. Totodată menționează că bunurile achiziționate au fost evidențiate în contabilitate pe stocuri de marfă, iar darea lor în consum s-a făcut în momentul în care imobilul situat în Tg. Mureș, str. nr. (proprietatea asociațiilor) a fost închiriat societății; în baza contractului de închiriere unitatea avea obligația de a efectua investiții la imobilul în cauză, care ulterior a intrat în patrimoniul S.C. ... S.R.L. prin vânzare și reprezintă sediul social al acesteia.

Petenta consideră că în aceste condiții nu se poate susține în mod temeinic că sumele reprezentând materiale de construcții și manopera necesară unor lucrări de investiții reprezintă cheltuieli nedeductibile. Contestatoarea consideră nelegală și abuzivă susținerea organelor de control potrivit căreia contractul de închiriere a imobilului nu a fost luat în considerare întrucât acesta nu a fost înregistrat la organele fiscale, precizând că obligația înregistrării revine proprietarilor persoane fizice, opinând că neînregistrarea contractului nu îi afectează eficacitatea juridică.

În drept, petenta invocă prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, precizând faptul că legiuitorul a nominalizat care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit și consideră că includerea în categoria cheltuielilor deductibile fiscal a sumelor reprezentând materiale de construcții și manopera aferentă unor lucrări de investiții, este corectă.

5. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. e) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, în actele întocmite organele de control au constatat că societatea a înregistrat de două ori factura nr./29.07.2008 emisă de S.C. S.R.L. în

valoare de ... lei și factura nr. /19.07.2008 emisă de aceeași societate pentru suma de ... lei. În opinia petentei dublarea înregistrării celor două facturi reprezintă o simplă eroare materială a cărei remediere nu a fost permisă pe parcursul inspecției de către organele de control.

În susținerea punctului de vedere, petenta face trimitere la prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar - contabile și ale art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 811, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal probate prin HG nr. 44/2004.

Petenta concluzionează cu privire la speța analizată că încadrarea în prevederile legale făcută de organele de inspecție nu este corectă și, ca atare, impozitul stabilit suplimentar nu este datorat.

6. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. f) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, organele de inspecție au constatat faptul că S.C. ... S.R.L. a înregistrat în mod eronat factura de storno emisă de S.C. S.R.L., în sensul că aceasta a fost înregistrată cu semnul plus în loc de minus.

Petenta susține că înregistrarea greșită s-a făcut dintr-o eroare materială, însă organele de control nu au permis corectarea acesteia în timpul inspecției fiscale, deși, în opinia sa, în baza prevederilor Ordinului M.F.P. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar - contabile și ale art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 811, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal probate prin HG nr. 44/2004, corectarea era posibilă.

În condițiile date contestatoarea concluzionează că organele de control nu au încadrat corect fapta iar impozitul pe profit stabilit suplimentar la control nu este datorat de S.C. ... S.R.L.

7. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. g) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada aprilie 2009 – septembrie 2011 unitatea a înregistrat suma de ... lei cu titlu de cheltuieli cu chirii în baza unui contract de închiriere pentru un imobil situat în Tg. Mureș, str., nr. Petenta precizează că cheltuielile respective au fost încadrate de inspectorii fiscali în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal pe motiv că societatea nu avea declarat

punct de lucru la locația în cauză și spațiul nu putea fi utilizat drept spațiu de depozitare pentru piese auto.

În opinia contestatoarei susținerile organelor de inspecție sunt nefondate deoarece nu există nici o interdicție cu privire la depozitarea mărfurilor într-un apartament, atâta timp cât suprafața locativă permite depozitarea efectivă a mărfii (piese pentru autovehicule de dimensiuni și volum mic).

De asemenea, petenta precizează că în situația dată, condițiile impuse de reglementările legale în materie sunt îndeplinite în sensul că între cele două părți a fost încheiat contract de închiriere iar necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor a fost justificată cu documente puse la dispoziția organelor de control.

Petenta impută organelor de control faptul că prin modul de abordare a cazului analizat a intervenit în managementul societății și a verificat oportunitatea efectuării unor cheltuieli de către aceasta; petenta consideră că organele de inspecție au tratat în mod subiectiv documentele prezentate pentru justificarea cheltuielilor înregistrate de contribuabil cu serviciile de închiriere.

În contestație, petenta face referire la pct. 4.10 din Anexa la Ordinului M.F.P. nr. 306/2002 care reglementează unele aspecte referitoare la recunoașterea ca și imobilizări corporale a unor cheltuieli și reiterează prevederile pct. 48-49 din HG. nr. 44/2004 care reglementează caracterul deductibil al unor cheltuieli cu servicii de consultanță, concluzionând că toate cheltuielile aferente contractului de închiriere sunt cheltuieli deductibile deoarece au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile așa cum prevede art. 21, alin. (1) din Codul fiscal.

8. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. h) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, în raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011 S.C. ... S.R..L. a înregistrat suma de ... lei cu titlu de cheltuieli vizând piese de schimb și accesorii auto, precum și servicii de reparații de la diferiți furnizori, cheltuieli considerate de inspectorii ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe motiv că: „ *nu există localizate poziții de reparații care să justifice integral consumul de reparații, nu au putut fi identificate autovehiculele cărora le-ar fi fost destinate sumele respective, nu există material documentar justificativ pentru darea în consum a acestor piese, numărul de autovehicule existent în patrimoniul societății nu justifică nivelul cantitativ și valoric al sumelor facturate și înregistrate în contabilitate ca fiind cheltuieli deductibile; conform specificațiilor din facturi apar a fi achiziționate piese de schimb pentru mărci de autovehicule care nu existau în patrimoniul subscrisei*”.

Petenta, consideră că susținerile organelor de inspecție nu sunt conforme cu realitatea, întrucât societatea deținea în patrimoniu mai multe autovehicule și în perioada verificată a efectuat mulți kilometri - la dosarul contestației petenta prezintă o situație centralizatoare a kilometrilor parcurși -, iar potrivit contractelor comerciale

încheiate cu partenerii de afaceri societatea avea obligația livrării pieselor de schimb la destinația expres stipulată în contracte.

De asemenea, referitor la faptul că piesele de schimb erau pentru mărci de autoturisme care nu există în patrimoniul societății, petenta precizează că piesele respective au anumite specificații astfel că ele pot fi folosite pentru mai multe mărci de autoturisme.

În ceea ce privește încadrarea legală a constatării organelor de inspecție, petenta consideră că aceasta nu este corectă, întrucât legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile fiscal, iar cheltuielile analizate la inspecție nu se regăsesc printre acestea.

9. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. i) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, organele de inspecție au constatat faptul că în lunile februarie și august 2011 s-a înregistrat suma de ... lei, respectiv ... lei ca și cheltuieli cu deplasarea, pentru care nu există documente justificative.

Petenta precizează că sumele respective reprezintă în fapt cheltuieli efectuate de salariații (asociați) și cu ocazia concediului de odihnă petrecut în Republica Dominicană și că acestea au fost efectuate ca și cheltuieli sociale. În susținerea afirmațiilor sale, petenta invocă prevederile art. 21, alin. 3, lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează regimul fiscal al cheltuielilor sociale.

Contestatoarea reclamă faptul că organele de inspecție nu au solicitat informații despre evidența personalului care ar fi clarificat natura cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă. Mai mult, petenta nu înțelege de ce organul de control a solicitat „ordine de deplasare” având în vedere că pe perioada efectuării concediului de odihnă nu se emit astfel de documente.

În opinia contestatoarei, organele de inspecție au încadrat eronat cheltuielile înregistrate de societate iar pe cale de consecință au stabilit obligații suplimentare de plată pe care unitatea nu le datorează.

10. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. j) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, din următoarele motive:

În fapt, organele de control au constatat faptul că unitatea a înregistrat pe contul de cheltuieli privind materialele nestocate suma de ... lei în corespondență cu contul de imobilizări corporale în curs de execuție, însă nu au găsit ce anume reprezintă această înregistrare.

Contestatoarea precizează că, în fapt, în luna martie 2008 au fost achiziționate materiale de construcții pentru construirea unui gard în vederea împrejmuirii terenului unde se afla imobilul proprietatea asociaților, care ulterior a devenit sediul social al S.C. ... S.R.L.; în susținere petenta a depus la dosarul contestației fișa contului 604 pentru perioada 01.01.2008 – 30.09.2011.

Din punct de vedere al încadrării legale, petenta menționează că cheltuielile analizate nu se află printre cele nominalizate de legiuitor ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, concluzionând că organele de control au aplicat un regim fiscal eronat cheltuielilor în cauză.

11. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. k) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control privind descărcarea gestiunii pentru 2009, 2010 și până în luna septembrie 2011 nu sunt întemeiate, întrucât operațiunea s-a făcut în baza unui program informatic asupra căruia nu se poate interveni, introducând doar cifrele reprezentând intrări sau ieșiri, programul fiind avizat de M.F.P. În susținere, petenta a depus la dosarul contestației o sinteză a programului de descărcare de gestiune pentru perioada respectivă.

De asemenea, petenta consideră că încadrarea legală aplicată de către organele de control nu este corectă, stabilirea unui impozit pe profit suplimentar fiind eronată.

12. Referitor la constatarea redată la Cap. III, „Impozit pe profit”, lit. l) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art. 24, alin. (11) din Codul fiscal, coroborat cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta precizează că metoda de amortizare utilizată - amortizarea accelerată – a fost aplicată datorită faptului că mijloacele de transport sunt folosite extrem de mult.

Kilometri parcurși au fost efectuați pentru ducerea la îndeplinire a prevederilor contractelor comerciale încheiate cu diferiți clienți; potrivit contractele respective S.C. ... S.R.L. avea obligația livrării pieselor la simpla comandă telefonică a beneficiarului și la destinația expres stipulată în aceste contracte. Veniturile realizate din aceste contracte reprezintă aproximativ 95% din cifra de afaceri a unității contestatoare.

Petenta mai precizează în susținerea contestației faptul că, întrucât, kilometri parcurși au fost efectuați pe teritoriul României iar vehiculele utilizate au fost achiziționate second hand, consideră că metoda utilizată este justificată.

În ceea ce privește încadrarea legală a cheltuielilor respective în categoria celor nedeductibile fiscal de către organele de inspecție, petenta consideră că legiuitorul a indicat cu claritate care sunt cheltuielile care sunt considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil iar cheltuielile analizate în speță nu se regăsesc printre acestea și în consecință unitatea în mod corect a aplicat un regim de deductibilitate fiscală acestor cheltuieli.

13. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit. m) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea a 6.960 litri combustibil care, în opinia organelor de control a fost utilizat în scop personal. În condițiile date, s-a apreciat că au fost încălcate prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina contribuabilului.

Petenta precizează că susținerea organelor de control este nefondată și subliniază că pe parcursul inspecției fiscale la solicitarea inspectorilor fiscali s-a făcut un calcul mediu estimativ al consumului de carburanți utilizați pentru parcul de autovehicule care se află în proprietatea sau folosința societății; petenta menționează însă că acesta nu reprezintă situația efectivă/reală a combustibilului efectiv consumat. În susținere celor afirmate, petenta a prezentat la dosarul contestației drept documente justificative pentru consumul de combustibil ordine de deplasare care atestă kilometri parcurși precum și punctele geografice între care s-a efectuat acea deplasare, care reprezintă deplasări la clienții societății pentru distribuirea bunurilor vândute.

Petenta nu consideră că valoarea combustibilului reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal așa cum au încadrat-o organele de inspecție motivând aceasta prin faptul că astfel de cheltuieli nu se regăsesc printre cele nominalizate de legiuitor ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

14. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit. n din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea combustibilului utilizat pentru autoutilitara Mercedes Sprinter cu numărul de înmatriculare MS luat în comodat în baza contractului încheiat în data de 16.12.2007 în condițiile în care unitatea respectivă nu a utilizat acest autovehicul.

Petenta consideră că susținerea organelor de control este nefondată; simplul fapt că în perioada verificată unitatea a deținut în patrimoniu sau în folosință și alte mijloace de transport nu înseamnă că aceasta nu a utilizat și autoutilitara Mercedes Sprinter. Totodată, se reiterează faptul că pentru toată cantitatea de combustibil folosită de societatea și a cărei valoare a fost înregistrată ca o cheltuială deductibilă există ordine de deplasare care atestă kilometri parcurși în perioada verificată.

Mai mult, întrucât, cheltuielile cu combustibilul analizate nu se regăsesc printre cele nominalizate de legiuitor, petenta consideră că organele de control au încadrat în mod eronat cheltuielile respective în categoria celor nedeductibile fiscal.

15. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit. o) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut faptul că societatea a înregistrat cheltuieli reprezentând contravaloarea combustibilului utilizat pentru autoturismul marcacu număr de înmatriculare B, autoturism marca cu număr de înmatriculare MS, autoturism marca BMW cu număr de înmatriculare MS, autoturism marca cu număr de înmatriculare B, autoturism marca cu număr de înmatriculare B, în condițiile în care la control

s-a reținut că nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte scopul precis al utilizării acestor autovehicule.

Petenta nu este de acord cu constatarea organelor de control motivând în acest sens faptul că unitatea are încheiate contracte de distribuție piese de schimb cu și, iar în baza acestor contracte societatea avea obligația de a distribui piesele de schimb în baza unei simple comenzi telefonice, la destinația expres stipulată în această comandă; în condițiile date de multe ori era nevoie ca în aceeași zi să se facă transporturi chiar către aceeași destinație.

De asemenea, petenta precizează că, potrivit ordinelor de deplasare care atestă kilometri parcurși, consideră justificată încadrarea cheltuielilor cu combustibilul aferent acestor autovehicule în categoria celor deductibile fiscal, cu atât mai mult cu cât astfel de cheltuieli nu se regăsesc printre cele nominalizate de legiuitor ca fiind nedeductibile fiscal.

16. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit. p) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unor băuturi alcoolice.

Petenta susține că suma în cauză poate fi încadrată, raportat la activitatea desfășurată, în categoria cheltuielilor de protocol pentru care se poate aplica un regim de deductibilitate fiscală.

17. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit. q) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de inspecție au reținut că în mod eronat factura emisă de către S.C. S.R.L. în valoare de ... lei a fost evidențiată în evidența contabilă la nivel de ... lei, majorându-se nejustificat cheltuielile societății.

Petenta precizează că aceasta este o simplă eroare materială care s-a dorit a fi remediată pe perioada controlului însă organele de inspecție au refuzat acest drept și au stabilit efectul fiscal. În susținere invocă prevederile Ordinului MFP nr. 1850/2004, ale art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 81 din Normele metodologice date în aplicarea articolului 159 aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Contestatoarea concluzionează că organele de control nu au încadrat corect fapta constatată, stabilirea unei obligații de plată suplimentară vizând impozitul pe profit fiind netemeinică.

REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit. a) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de control au reținut că în perioada supusă controlului au fost încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. o obligație suplimentară de plată în contul taxei pe valoarea adăugată, petenta precizează faptul că, întrucât, aceasta este strâns legată de unele constatări ce vizează impozitul pe profit în legătură cu care punctul său de vedere a fost prezentat pe larg

la capitolul impozit pe profit nu se mai impune reanalizarea spețelor în cauză și concluzionează că, în mod eronat, organele de inspecție au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

2. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit. b) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de control au reținut că unitatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării unor autovehicule, petenta menționează că achizițiile respective erau necesare pentru a se realiza obiectul de activitate al societății, în caz contrar, mărfurile nu ar fi putut fi distribuite și astfel nu ar fi putut fi onorate contractele încheiate.

În opinia contestatoarei soluția fiscală aplicată de către organele de control este nelegală și netemeinică.

3. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit. c) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de control au reținut că unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice, petenta apreciază că această deductibilitate este permisivă deoarece cantitatea de băuturi alcoolice poate fi încadrată ca fiind o cheltuială deductibilă, din perspectiva cheltuielilor de protocol.

4. Referitor la constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit. d) din Raportul de inspecție fiscală, potrivit căreia organele de control au reținut că în deconturile de TVA aferente lunilor iulie 2008, decembrie 2008 și martie 2009 a fost înscrisă la rândul „Regularizări taxă dedusă” suma totală de ... lei pentru care nu au fost prezentate documentele justificative care au stat la baza efectuării operațiunilor, petenta a recunoscut că este o eroare materială pe care unitatea a dorit să o remedieze pe perioada controlului însă, i-a fost refuzat acest drept de către organele de control.

În susținere petenta invocă prevederile Ordinului M.F.P. nr. 1850/2004, ale art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 81 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și concluzionează că organele de control nu au încadrat corect fapta constatată și au stabilit în mod netemeinic obligații fiscale suplimentare.

Prin „Precizare la contestație”, înregistrat la DGFP Mureș sub nr., petenta face unele completări la contestația depusă la DGFP Mureș sub nr. în sensul că depune următoarele înscrisuri:

- contract de comodat pentru imobilul situat în Tg. Mureș, str., nr. ..., jud. Mureș, în baza căruia: *„am efectuat investițiile la imobilul care prin raportul de inspecție fiscală au fost considerate nedeductibile fiscal”;*

- planșe foto de la imobilul situat în Tg. Mureș, str. și de la punctul de lucru unde se află magazinul de desfacere piese auto în vederea contracarării susținerilor organelor de control: *„... care au considerat că sumele achitate cu titlu de chirie pentru acel apartament nu sunt deductibile deoarece bunul imobil nu este utilizat pentru activitate care să aducă venituri subscrisei”;*

- facturi fiscale în copie xerox emise de S.C. ... S.R.L.: *„... către diferiți clienți*

în cuprinsul cărora se specifică la rubrica „mijloc de transport” chiar autoturismele ignorate de către organele de control ”;

- facturi fiscale în copie xerox emise de diferiți furnizori către S.C. ... S.R.L.: „ ... în cuprinsul cărora se specifică la rubrica „mijloc de transport” chiar autoturismele ignorate de către organele de control ”;

- copie a corespondenței purtate cu clienții privind autovehiculele autorizate pentru ridicarea mărfii;

- copie ale unor documente din care rezultă numărul km. parcurși de autoturismele aflate în proprietatea societății.

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 și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în cuprinsul cărora au fost redată următoarele constatări:

1). Cap. III „Impozit pe profit” lit. a) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.1) din raportul de inspecție fiscală

În luna iunie 2008 S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări de mărfuri în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, de la S.C. S.R.L. București și S.C. S.R.L. București, societăți care au fost declarate inactice prin Ordin al Președintelui ANAF.

Înregistrarea pe cheltuieli a valorii mărfurilor aprovizionate s-a făcut cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală, având drept consecință diminuarea bazei impozabile și, implicit, a impozitului pe profit aferent.

Întrucât, unitatea nu a respectat prevederile art. 3, alin. (1) și art. 4, alin. (1) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, ale art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul Fiscal și ale art. 11, alin. 1² din Codul fiscal, organele de inspecție au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată aferent trimestrului II 2008 în sumă de ... lei și au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei)

Nefiind respectată condiția legală de deductibilitate fiscală prevăzută la art. 146, alin. 1, lit. a) din Codul fiscal, precum și la pct. 46 alin. 1 din Normele de aplicare a Codului fiscal – texte referitoare la deținerea de documente justificative (se înțelege, documente emise cu respectare dispozițiilor legale în materie) la control s-a stabilit o obligație suplimentară de plată în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 1.513 și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

2). Cap. III „Impozit pe profit” lit. b) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.2) din raportul de inspecție fiscală

În perioada 2008 - 2010, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă,

aprovizionări de mărfuri (piese auto), piese de schimb și materiale de construcție, în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, de la următorii furnizori: S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. RV S.R.L.; potrivit Raportului nr. transmis de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș, vizând livrările - achizițiile efectuate pe teritoriul național, nici una dintre societățile respective nu declară livrări către SC ... SRL.

Unele verificări efectuate de organe de inspecție la societățile mai sus amintite, precum și informații regăsite în baza de date Fiscnet au pus în evidență mai multe inadvertențe care au condus la concluzia că facturile pe care S.C. ... S.R.L. le-a operat în contabilitate nu au fost emise de către societățile prezentate mai sus și, ca atare, documentele respective nu pot constitui – în înțelesul legii – documente justificative de înregistrare în contabilitate.

În ceea ce privește modul de decontare a facturilor, potrivit evidenței contabile, acestea au fost achitate, în general, cu numerar, pe bază de chitanță; doar în cazul SC SRL figurează în contabilitate, în luna ianuarie 2011, și trei plăți prin virament bancar în sumă totală de ... lei, operațiuni care însă nu se regăsesc în extrasele de cont lunare ale societății

În condițiile date, organele de control au concluzionat că S.C ... S.R.L. a majorat nelegal cheltuielile de exploatare în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2010 cu suma de ... lei; așa fiind sumei în cauză nu i se poate atribui calitatea celor la care face referire textul de la art. 19, alin. (1) din Codul fiscal și, drept urmare, acestea nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în cauză fiind incidente și prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal.

Efectul fiscal al celor redate mai sus constă în diminuarea nejustificată a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat de unitate pentru anii 2008, 2009 și 2010 prin includerea pe cheltuieli de exploatare a unor sume care, așa cum s-a arătat anterior, nu au un suport justificativ real.

Astfel, în timpul controlului suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în quantum de ... lei și accesorii aferente în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

Întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare rezultă că unitatea a dedus nejustificat TVA în quantum de ... lei, sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

Pentru debitul suplimentar de plată unitatea datorează accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

3). Cap. III „Impozit pe profit” lit. c) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 3) din raportul de inspecție fiscală

În perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011 unitatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri, cum sunt: poșete, articole de îmbrăcăminte (pulover, jeans, blazer, geacă, pantaloni bărbați, pantaloni femei, cămăși, sacouri, costume de bărbați și de damă, ș.a.), încălțăminte, parfumuri, bijuterii, ceasuri, articole de

bucătărie, produse de pictură, articole de igienă corporală, ochelari, dvd - uri cu filme, ustensile, utilaje de grădinărit, etc.

Valoarea bunurilor în cauză, ce se situează la nivel de ... lei, a fost înregistrată în evidența contabilă fie în contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” - sumele astfel înregistrate fiind transferate ulterior (în același trimestru) în contul 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” -, fie direct pe cheltuieli de exploatare în conturile 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” ori 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”

Având în vedere specificul activității desfășurată de unitatea verificată (comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule) și natura bunurilor prezentate cu titlu de exemplu, nu se poate stabili o legătură între acestea (bunurile fiind achiziționate în fapt în folosul personal al asociaților S.C. ... S.R.L. - care au și calitatea de angajați ai firmei) așa încât cheltuielilor cu astfel de bunuri să le poată fi aplicat, în condițiile legii, un regim de deductibilitate fiscală.

Întrucât cheltuielile de exploatare în sumă de ... lei, aferente achizițiilor în cauză realizate în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011, au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, dar, în fapt, acestea nu concură la realizarea de venituri impozabile, unitatea a încălcat prevederile art. 19, alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în timpul controlului suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

În condițiile prezentate anterior organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziției de bunuri în cauză care, așa cum s-a arătat, nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În baza prevederilor art. 128, alin (4), lit. b) din Codul fiscal coroborat cu art. 137 și art. 140 din același act normativ, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată stabilită la control au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/ dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei)

4). Cap. III „Impozit pe profit” lit. d) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 4) din raportul de inspecție fiscală

Cu ocazia controlului s-a constatat că în perioada martie 2008 – septembrie 2011, S.C. ... S.R.L. a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori, în valoare totală de ... lei , cum ar fi: diverse materiale de construcție (ciment, polistiren expandabil, vată mineral, material de hidroizolație), diverse tipuri de gresie și faianță, diverse tipuri de parchet, aparate electrocasnice (televizoare, combină frigorifică, cuptor), diverse tipuri de mobilier (mobilier oficiu, noptiere, pat, masa ovala cu 6 scaune), obiecte de instalații sanitare (cabină duș cu hidromasaj, cada baie, lavoar), covoare, draperii, saltele, aplica și radiatoare.

Contravaloarea bunurilor la care s-a făcut referire mai sus a fost înregistrată în evidența societății fie direct în conturi de cheltuieli: 604, 611, 6024, 628, 6028, fie

inițial în conturi de materiale sau investiții în curs: 303, 3028, 231 și ulterior în conturi de cheltuieli: 603, 6028, 681.

Având în vedere natura bunurilor achiziționate, la care s-a făcut referire mai sus, lipsa materialului documentar justificativ pentru consumul de astfel de bunuri (bonuri de consum) din care să reiasă destinația acestora, precum și faptul că în perioada verificată societatea nu deținea în patrimoniu nici un imobil, la care să se efectueze eventuale investiții (modernizări) pentru lămurirea stării de lucruri organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise administratorului societății cu privire la scopul achiziționării acestor bunuri și servicii și destinația primită de acestea. În Nota explicativă dată în, referitor la problematica în cauză, administratorul societății, d-na, susține că o parte din bunurile achiziționate, în proporție de 15%, se regăsesc la magazinul societății din str.nr., iar diferența de 85% se regăsește faptic la imobilul din str. nr.

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că activitatea firmei se desfășoară la punctul de lucru situat în str., nr., acolo unde societatea are deschis magazinul unde se comercializează piesele auto.

Din analiza efectuată la control, s-a stabilit că bunurile și serviciile achiziționate și destinate imobilului din Tg. Mureș, str. nr., nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind în fapt destinate folosinței asociaților S.C. ... S.R.L. (persoanele care erau proprietari ai imobilului în perioada verificată).

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, prin însăși natura lor, unele dintre bunurile achiziționate nu se pretează spre a fi utilizate în activitatea unei firme cu specificul pe care îl are S.C. S.R.L.; în nici un caz, spre exemplu, mobilierul de dormitor, cabina de duș cu hidromasaj ori cada de baie să contribuie la realizarea de venituri impozabile de către societatea verificată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat că, având în vedere specificul activității firmei și faptul că, așa după cum s-a mai arătat, activitatea firmei se desfășoară la magazinul de piese auto situat în Tg. Mureș str., nr., nu s-ar justifica, nici din punct de vedere al necesității, închirierea unui imobil cu o suprafață de 250 mp – și care să mai și fie supus unor amenajări cu valori de sute mii de lei - doar pentru a fi înregistrat la ORC ca sediu social.

În consecință organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile în cauză nu au nici o legătură cu activitatea societății - având în vedere modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor ce vizează achizițiile respective a rezultat că S.C. ... S.R.L. a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare în perioada martie 2008 – septembrie 2011 cu suma de ... lei, fiind afectată astfel fiscalitatea în detrimentul bugetului de stat; sumei în cauză nu i se poate atribui calitatea celor la care face referire textul de la art. 19, alin. (1) din Codul fiscal și la art. 21, alin. (1), din același act normativ.

Efectul fiscal al celor redate mai sus constă în diminuarea nejustificată a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat de unitate pentru anii 2008, 2009, 2010 și 2011, prin includerea pe cheltuieli de exploatare a unor sume care, așa cum s-a arătat anterior, reprezintă contravaloarea unor bunuri și servicii ce nu sunt destinate activității societății.

Astfel, în timpul controlului suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

Totodată, S.C. ... S.R.L. a dedus TVA în cuantum de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate amenajării imobilului din Tg. Mureș, str.nr.; întrucât, la control, unitatea nu a putut proba faptul că bunurile și serviciile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind în fapt destinate folosinței asociațiilor.

În conformitate cu prevederile art. 128, alin (4), lit. b) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 137 și art. 140 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată unitatea datorează accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/ dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

5). Cap. III „Impozit pe profit” lit. e) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 5) din raportul de inspecție fiscală

În luna iulie 2008, societatea a evidențiat, în contabilitate achiziții de mărfuri în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, de la S.C. S.R.L.; în evidența contabilă ca documente justificative pentru înregistrarea operațiunilor respective figurând facturile nr./29.07.2008 (cu valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei) și nr./29.07.2008 (cu valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei).

Înregistrarea pe cheltuieli a sumelor în cauză s-a efectuat în aceeași perioadă, cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală.

La control s-a constatat că, în fapt, în luna iulie 2008 S.C. ... S.R.L. a efectuat o singură achiziție de mărfuri de la S.C. S.R.L. în baza facturii nr./22.07.2008 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei pe care în mod eronat a înregistrat-o de două ori în data de 29.07.2009: o dată sub nr.(număr ce reprezintă codul de înregistrare fiscală a furnizorului) cu valoarea corectă (... lei, cu TVA aferentă de ... lei) și încă o dată sub nr. 170717 cu dublul sumelor înscrise în documentul justificativ și anume ... lei, cu TVA aferentă ... lei; rezultând astfel că înregistrarea în contabilitate a sumei de ... lei cu TVA aferentă de ... lei s-a efectuat fără a avea la bază un document justificativ.

De asemenea, în luna ianuarie 2009, unitatea a înregistrat, în mod eronat, de două ori, factura nr./29.01.2009 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei emisă de către S.C.S.R.L.

În situațiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, sumele reprezentând înregistrări repetate nu au un suport documentar, cazul intrând astfel sub incidența prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, fiind diminuat nejustificat profitul impozabil pe anii 2008 și 2009 cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei) și, implicit, impozitul pe profit datorat cu suma totală de ... lei.

Pentru debitul suplimentar s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

În situația dată, S.C. ... S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de

... lei și, respectiv, ... lei, înscrise la poziția 249 din Jurnalul de cumpărări aferent lunii iulie 2008 și, respectiv, poziția nr. 297 din Jurnalul de cumpărări aferent lunii ianuarie 2009, pentru care, la control, nu a fost în măsură să prezinte documentul legal în baza căruia se poate exercita dreptul de deducere a TVA (factura fiscală).

Din explicațiile date de reprezentantul unității organele de inspecție fiscală au reținut că sumele în cauză provin din înregistrarea eronată a două facturi (de trei ori și respectiv de două ori) emise de S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.

În situațiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că sumele reprezentând înregistrări repetate nu au un suport documentar, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal; prin urmare s-a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară de plată la buget de ... lei și s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

6). Cap. III „Impozit pe profit” lit. f) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 6) din raportul de inspecție fiscală

Societatea a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă factura de storno nr.19.08.2008 emisă de S.C. S.R.L. Tg. Mureș, cu valoarea de – (minus) ... lei și TVA aferentă de – (minus) ... lei, în sensul că a înregistrat această factură cu semnul plus (în negru).

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei s-a făcut în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cu aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Având în vedere modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor despre care s-a făcut vorbire mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C ... S.R.L., în loc să diminueze cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei, a mai înregistrat o dată această sumă drept cheltuielă, majorând astfel, nejustificat, cheltuielile de exploatare în trimestrul III 2008 cu suma de ... lei (... lei x 2); așa fiind, în realitate nu există cheltuiela respectivă (... lei) și, ca atare, nu ne regăsim în textul art. 19, alin. (1) din Codul fiscal.

Drept urmare, la control, baza impozabilă a fost corectată corespunzător cu suma de ... lei, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

În condițiile prezentate mai sus, S.C. ... S.R.L., în loc să diminueze taxa pe valoarea adăugată dedusă cu suma ... lei, a mai dedus o dată această sumă; așa fiind, în realitate nu există taxa pe valoarea adăugată deductibilă respectivă (... lei) și, ca atare, nefiind îndeplinite prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Cu ocazia controlului s-a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei și s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

7). Cap. III „Impozit pe profit” lit. g) din raportul de inspecție fiscală

În perioada aprilie 2009 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în

evidența contabilă, în debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii” suma totală de ... lei (... lei/lună) cu aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil aferent aceleiași perioade.

La întrebarea pusă de organele de control cu privire la documentele care au stat la baza înregistrării sumei în cauză pe cheltuieli deductibile, adresa spațiului închiriat și scopul închirierii acestuia, reprezentantul societății, în Nota explicativă din data de 19.04.2012 a susținut că: “*Cheltuielile înregistrate în debitul contului 612, reprezintă cheltuieli aferente contractului de închiriere între și SC ... SRL...*”.

Pentru a accepta deductibilitatea cheltuielilor respective, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza respectării cerințelor legii, specifice acestora, respectiv, art. 21, alin. (1) și (4). lit. m) din Codul fiscal.

Având în vedere faptul că, potrivit prevederilor legale cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri, acesta având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, din analiza efectuată pe problematica în cauză organele de inspecție fiscală au concluzionat că necesitatea închirierii imobilului respectiv nu se justifică.

În atare situație, la control, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

8). Cap. III „Impozit pe profit” lit. h) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 7) din raportul de inspecție fiscală

În perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, direct în conturi de cheltuieli de exploatare (cont 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”, cont 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” și cont 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”) achiziții de piese de schimb și accesorii auto precum și servicii de reparații de la diverși furnizori, în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Prin verificările efectuate organele de inspecție fiscală nu au putut realiza o clarificare în problematica enunțată, în sensul că nu există localizate poziții de reparații care să acopere integral consumul de piese de schimb și accesorii (nu au fost înregistrate în evidența S.C. ... S.R.L. servicii de reparații auto – nefiind identificate facturi, devize emise de entități specializate în astfel de servicii), nu au putut fi identificate autovehiculele cărora le-ar fi fost destinate sumele respective, ori în unele cazuri pe facturi figurează numere de înmatriculare ale unor autovehicule ce nu fac parte din patrimoniul societății (ex. MS-....., MS-....., MS-....., MS-....., MS-.....), nu există material documentar justificativ pentru darea în consum acestor bunuri, etc.

În acest sens organele de inspecție fiscală au reținut că explicațiile scrise date de administratorul societății nu sunt lămuritoare în problematică și nu sunt de natură să justifice înregistrarea pe cheltuieli a valorii bunurilor în cauză, concluzionând că potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Codul fiscal suma de ... lei reprezentând valoarea pieselor de schimb în cauză, înregistrată pe cheltuieli de exploatare nu

îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală.

La control, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

Având în vedere constatarea redată mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. ... S.R.L. nu are drept de deducere pentru TVA în cuantum de ... lei aferentă achizițiilor de piese de schimb pentru care nu s-a putut face dovada că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, fiind astfel încălcate prevederile art. 145, alin. 2, lit. a) din Codul fiscal; suma respectivă se constituie în obligație de plată suplimentară la bugetul de stat.

Pentru debitul suplimentar de plată stabilit organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

9). Cap. III „Impozit pe profit” lit. i) din raportul de inspecție fiscală

În lunile februarie și august 2011, în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L., în contul 6250 „Cheltuieli cu deplasări, deductibile” au fost înregistrate sumele de ... lei, respectiv ... lei, pentru care, la control, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că sumele menționate anterior vizează deplasări efectuate în folosul activității societății.

În Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul unității în 26.04.2012 referitor la problematica în cauză, acesta susține că: „ Sumele integrate în contul 625, reprezintă într-adevăr cheltuieli de deplasare pentru care am omis întocmirea ordinului de deplasare cât și celelalte documente care să ateste deplasarea în interes de serviciu”.

În baza prevederilor art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, sumele înregistrate pe cheltuieli (în contul 625) în cuantum total de ... lei (... lei + ... lei) nu îndeplinesc condițiile legale de deductibilitate fiscală (nu sunt aferente realizării de venituri impozabile) și, ca atare, la control, suma în cauză a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei (... lei + ... lei) și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

10). Cap. III „Impozit pe profit” lit. j) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 8) din raportul de inspecție fiscală

În luna martie 2008, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în debitul contului 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” în corespondență cu contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de ... lei, pentru care a aplicat un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil, referitor la care, la control nu au fost prezentate documentele justificative care au stat la baza efectuării înregistrării respective.

Pe problematica în cauză organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului legal al S.C. ... S.R.L. În Nota explicativă dată în 26.04.2012 acesta susține că unitatea a achiziționat materiale având intenția de a construi un gard, pe care le-a depozitat într-o zonă în plină construcție iar la verificare ulterioară a

existenței materialelor s-a constatat dispariția acestora.

În baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, la control, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

Totodată, unitatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă unor materiale de construcție, în valoare de ... lei, constatate lipsă în gestiune în luna martie 2008, nefiind astfel respectate prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Codul fiscal.

Având în vedere cele redate mai sus, în timpul controlului, în sarcina agentului economic, s-a stabilit TVA de plată suplimentară în cuantum de ... lei și accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

11). Cap. III „Impozit pe profit” lit. k) din raportul de inspecție fiscală

În perioada ianuarie 2009- septembrie 2011, societatea verificata a efectuat eronat descărcarea din gestiune a mărfurilor, având drept consecință majorarea nejustificata a cheltuielilor privind mărfurile vândute (pentru anii 2009, 2010 și perioada ian. – sept. 2011).

În timpul, controlului organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea calculelor privind descărcarea din gestiune a mărfurilor (anexa nr. 27 la Raportul de inspecție fiscală nr.), în conformitate cu prevederile pct. 160 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, rezultând diferențe, în cuantum de ... lei, între cheltuielile înregistrate de unitate pe debitul contului 607 “Cheltuieli privind mărfurile” și cele rezultate în urma recalculării sumelor aferente descărcării din gestiune a mărfurilor.

În baza prevederilor art. 21, alin. 1) din Codul, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 1.998 și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

12). Cap. III „Impozit pe profit” lit. l) din raportul de inspecție fiscală

În perioada verificată, unitatea a înregistrat în debitul contului 6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” în corespondență cu contul 28133 “Amortizarea mijloacelor de transport” diverse sume, cu aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil, reprezentând amortizarea mijloacelor de transport existente în patrimoniul societății.

La solicitarea organelor de control, unitatea a prezentat o situație privind calculul amortizării mijloacelor de transport. În urma analizării acesteia, organele de inspecție fiscală au constatat că modul de calcul nu este în conformitate cu prevederile legale în materie, și anume: art. 24, alin. (11) lit. a) și art. 24 alin. (6) lit. c) din Codul fiscal precum și Hotărâre nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în timpul controlului s-a procedat la

recalcularea amortizării, în conformitate cu dispozițiile legale mai sus amintite.

Din compararea sumelor rezultate în urma recalculării, cu cele înregistrate de către unitate în contul de cheltuieli de exploatare 6811 în corespondență cu contul 28133 a rezultat o diferență totală de ... lei, sumă ce, în fapt, reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În baza prevederilor art. 21, alin. 1) din Codul fiscal suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

13). Cap. III „Impozit pe profit” lit. m) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 9) din raportul de inspecție fiscală

În perioada februarie 2008 – septembrie 2011, conform situației prezentată de administratorul S.C. ... S.R.L. în timpul controlului unitatea verificata a „...decontat pentru aprovizionare la furnizori si utilizat in scop personal”, 6.960 litri combustibil, în valoare totala de ... lei, cu TVA aferentă în sumă totală de ... lei - suma respectivă a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare cont 6022 și dedusă la calculul profitului impozabil, în situația în care, aceasta nu vizează activitatea firmei.

În baza prevederilor art. 21, alin. (1) din Codul fiscal în timpul controlului s-a procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, în cuantum de ... lei (... lei x 16%).

Pentru debitul suplimentar stabilit la control organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de **2.488** și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

De asemenea, unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, în cuantum de ... lei, aferentă achizițiilor de carburanți care nu au fost utilizați în folosul operațiunilor taxabile, aceștia fiind utilizați în fapt în scop personal.

În baza prevederilor art. 128, alin (4), lit. b) din Codul fiscal coroborat cu cele ale art. 137 și art. 140 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

14). Cap. III „Impozit pe profit” lit. n) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 10) din raportul de inspecție fiscală

În perioada 01.01.2008 - 31.12.2010 S.C. ... S.R.L., la calculul impozitului pe profit, a considerat deductibile cheltuielile în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu achiziții de carburanți, care, conform „CONTUL 6022 COMBUSTIBIL”, au fost utilizați pentru „...autoutilitara cu numărul de înmatriculare MS ...”, luată în comodat conform Contractului de comodat încheiat în data de 16.12.2007.

Urmare verificărilor documentelor financiar-contabile organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada sus menționată autoutilitara cu numărul de înmatriculare MS nu a fost utilizata de către S.C. ... S.R.L. În perioada respectivă, ca mijloc de transport, societatea verificata a utilizat autovehiculele

cu nr. de înmatriculare MS și cu numărul de înmatriculare MS, conform datelor înscrise atât pe facturile de achiziție, cât și pe facturile emise de societatea verificata.

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, valoarea carburantului în cauză, ce se situează la nivel de ... lei, înregistrată pe cheltuieli de exploatare nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală.

Efectul fiscal al deficienței mai sus prezentate consta în diminuarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent. În timpul controlului s-a procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

De asemenea, S.C. ... S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă carburanților utilizați, de autoutilitara, cu numărul de înmatriculare MS, autovehicul care nu a fost utilizat conform verificărilor efectuate în folosul activității firmei.

Au fost încălcate prevederile art. 145, alin. 2, lit. a) din Codul fiscal; având în vedere situația dată, S.C. ... S.R.L. nu are drept de deducere pentru TVA în cuantum de ... lei, suma respectivă se constituie în obligație de plată suplimentară la bugetul de stat.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control unitatea datorează accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

15). Cap. III „Impozit pe profit” lit. o) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 11) din raportul de inspecție fiscală

În perioada mai 2009 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L a înregistrat cheltuieli cu carburanți pentru autovehiculele redade în continuare, a căror greutate maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului:

- 1) autoturismul marca VW cu numărul de înmatriculare B
- 2) autoturismul marca cu numărul de înmatriculare
- 3) autoturismul marca BMW cu numărul de înmatriculare
- 4) autoturismul VW Passat cu nr. de înmatriculare B.....;
- 5) autoutilitara VW Caddy cu nr. de înmatriculare MS.....

Potrivit art. 21, alin. (4), lit. t) din Codul fiscal, începând cu luna mai 2009 cheltuielile cu carburantul destinat autovehiculelor a căror greutate maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu sunt deductibile, decât dacă se încadrează în vreuna din excepțiile prevăzute de textul menționat.

Din instrumentările efectuate cu ocazia inspecției în vederea constatării situației autovehiculelor înșirate mai sus raportate la textul de lege menționat organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismele redade la primele trei poziții nu îndeplinesc condițiile legale pentru acceptarea drept cheltuieli deductibile a carburantului consumat de acestea. Concluzia organelor de inspecție fiscală fiind aceea că în fapt autoturismele de la primele trei poziții, nu au fost utilizate în interesul firmei și, implicit, nu se încadrează în excepțiile care permit deducerea cheltuielilor

cu carburantul utilizat.

În condițiile date, S.C. ... S.R.L. a dedus în mod nejustificat cheltuiala cu combustibilul, în sumă totală de ... lei, drept pentru care, în timpul controlului, suma în cauză a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit totodată un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

De asemenea, societatea verificată a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziției carburanților auto utilizați de autovehicule a căror greutate maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Întrucât, așa după cum s-a demonstrat anterior, autovehiculele în cauză nu se regăsesc în nici una din excepțiile prevăzute la art. 145¹, alin. (1), din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei; în atare situație, suma respectivă se constituie în obligație de plată suplimentară la bugetul de stat.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

16). Cap. III „Impozit pe profit” lit. p) din raportul de inspecție fiscală

În perioada verificată S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în conturi de cheltuieli de exploatare (6024 și 604) și a considerat, în mod eronat, drept deductibilă la calculul profitului impozabil suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor băuturi alcoolice achiziționate.

Prin modalitatea în care a procedat, unitatea nu a respectat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, drept urmare, la control, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, iar pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

17). Cap. III „Impozit pe profit” lit. q) și Cap. III „, Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 12) din raportul de inspecție fiscală

Societatea a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă factura nr./28.03.2011 emisă de S.C. S.R.L. în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, în sensul că a înregistrat această factură cu valoarea de ... lei și TVA aferentă de ... lei.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei s-a făcut în contul 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”, aceasta fiind considerată deductibilă la calculul profitului impozabil.

Eroarea în cauză a fost remediată ulterior de către societate prin înregistrarea corectă, în luna mai, a facturii și stornarea, în două etape, a valorii înregistrate inițial: în luna aprilie 2011 suma de ... lei, iar în luna mai 2011 suma de ... lei.

Întrucât, înregistrarea pe cheltuieli (cu aplicarea unui tratament de deductibilitate) a sumei de ... lei (... lei – ... lei) nu are un suport documentar, cazul

intrând astfel sub incidența prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, a fost diminuat în mod nejustificat, de la o perioadă fiscală la alta, profitul impozabil aferent trim. I 2011 cu suma de lei și, implicit impozitul pe profit aferent cu suma de lei. Drept urmare, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei pe perioada 26.04.2011 - 25.07.2011, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

De asemenea, în luna martie 2009 societatea a dedus în mod nejustificat TVA în cuantum de ... lei, în baza facturii nr./28.03.2011 emisă de SC SRL, în condițiile în care, în fapt, în factura în cauză figurează TVA în sumă de ... lei.

Eroarea în cauză (deducerea TVA de ... lei în loc de) a fost remediată ulterior de către societate prin înregistrarea corectă, în luna mai, a taxei pe valoarea adăugată din factura mai sus amintită (... lei) și stornarea, în două etape, a TVA-ului dedus inițial: în luna aprilie 2011 suma de ... lei, iar în luna mai 2011 suma de ... lei.

Întrucât, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei (... lei – ... lei) nu are un suport documentar, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, a fost diminuat în mod nejustificat, de la o perioadă fiscală la alta, taxa pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei, astfel că, pentru perioada 26.04.2011 – 27.06.2011, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă delei).

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

În luna iunie 2011 S.C. ... S.R.L. a achiziționat de la GmbH Germania, cod de înregistrare în scopuri de TVA DE....., în baza facturii nr./24.06.2011 un autoturism marca S....., în valoare de ... lei (..... euro) înmatriculat ulterior sub nr. MS.....;

De asemenea, în luna octombrie 2011, societatea verificată a achiziționat de la GmbH Germania, cod de înregistrare în scopuri de TVA DE....., în baza facturii nr./13.10.2011 un autoturism marca BMW, în valoare de ... lei (..... euro), înmatriculat ulterior sub nr. MS-.....

Deși, potrivit dispozițiilor legale în materie, pentru autoturismele în cauză nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, suma acesteia cifrându-se la ... lei. - autoturismele la care s-a făcut referire mai sus, se încadrează în categoria celor prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal în sensul că nu depășesc greutatea maximă autorizată de 3500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, neregăsindu-se însă în nici una dintre excepțiile prevăzute de textul menționat.

Astfel, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor vehiculelor rutiere în speță, în sumă totală de ... lei (... lei x 24% + ... lei x 24%), nu este deductibilă.

Dat fiind că la achizițiile vehiculelor respective, unitatea verificată a aplicat taxarea inversă, neincluzând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora (neductibilă în speță) în costul de achiziție, organele de inspecție fiscală au reținut că a fost afectată fiscalitatea în detrimentul bugetului cu suma de ... lei (... lei + ... lei); drept urmare, suma menționată se constituie în taxă pe valoarea adăugată de plată

la buget.

O situație asemănătoare au constatat organele de inspecție fiscală și în luna decembrie 2010, când S.C. ... S.R.L. a dedus, în mod nejustificat, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr. /15.12.2010, emisă de S.C. SRL, aferentă valorii reziduale a autoturismului marca VW înmatriculat sub nr. B-, autoturism care, nu a fost utilizat pentru categoriile de activități economice exceptate, prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal, pentru care se admite deducerea TVA începând cu data de 1 mai 2009.

În atare situație taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost stabilită ca obligație suplimentară de plată la buget, fiind calculate și accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

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

În perioada verificată, unitatea a dedus, nejustificat, TVA în sumă totală de lei, înscrisă în facturi emise de diverși furnizori, aferenta unor achiziții de băuturi alcoolice. Modalitatea în care s-a procedat contravine prevederilor art. 145, alin. (5), lit. b) din Codul fiscal, S.C. ... S.R.L. neavând drept de deducere pentru TVA în cuantum ... lei. În atare situație, suma respectivă sa fost stabilită ca obligație de plată suplimentară la bugetul de stat, fiind calculate și accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

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

În deconturile de TVA depuse de către S.C. ... S.R.L. pentru lunile iulie și decembrie 2008, precum și în luna martie 2009 unitatea verificată a înscris la poziția “Regularizări taxă dedusă” suma totală de ... lei (... lei +... lei +... lei).

Referitor la solicitarea organelor de inspecție unitatea verificată nu a fost în măsură să prezinte materialul documentar justificativ care a sta la baza efectuării operațiunilor respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal.

Având în vedere starea de lucruri prezentată mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea a dedus nejustificat TVA în cuantum de ... lei, sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului, fiind calculate și accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

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:

Petenta susține că Decizia de impunere nr.15.05.2012, este nelegală pe motiv că acesta a fost emisă: „ în aceeași dată cu data emiterii raportului de inspecție. Astfel, Decizia de impunere nr.a fost emisă în 15.05.2012, iar raportul de inspecție fiscală nr. a fost emis tot în 15.05.2012”.

În contestația formulată petenta mai precizează, cu referire la acest aspect:

„ Emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”.

Față de susținerile petentei se reține că, art. 109⁴ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează: „ ... rezultatul verificării va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările din punct de vedere faptic și legal. Raportul va sta la baza emiterii deciziei de impunere”.

Conform pct. 106.3 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscală: *„raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.”*

Astfel, prin prevederile legale anterior citate s-a statuat ca, la finalizarea inspecției fiscale, raportul în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal și în care este consemnat rezultatul inspecției fiscale, va sta la baza emiterii deciziei de impunere, nefiind prevăzut faptul ca deciziile de impunere nu pot fi emise la aceeași dată cu raportul de inspecție fiscală.

În acest sens, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propunerile de soluționare a contestației potrivit cărora procedura descrisa mai sus a fost respectată întocmai, în sensul că la baza emiterii Deciziei de impunere nr.15.05.2012 a stat Raportul de inspecție fiscală nr./15.05.2012, avizat de șeful de serviciu și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală, întrucât, legislația în materie nu interzice emiterea celor doua acte în aceeași zi, condiționând doar succesiunea acestora.

Prin urmare, în condițiile în care, petenta nu precizează care au fost normele legale în vigoare care nu au fost respectate la emiterea deciziei de impunere și ce influență are în soluționarea contestației faptul că decizia de impunere a fost emisă în aceeași zi cu raportul de inspecție fiscală, se reține că, petenta nu a făcut dovada vreunui prejudiciu suferit, cu atât mai mult cu cât a uzat de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege.

În consecință, este neîntemeiata și susținerea petentei potrivit căreia *“emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”*, deoarece emiterea deciziei de impunere la aceeași data cu raportul de inspecției fiscală nu este interzisă sau sancționată de prevederile legale aplicabile în speță.

Cu privire la susținerea contestatoarei referitoare la faptul că organul fiscal a interpretat după bunul plac și în defavoarea contribuabilului documentele ce au fost puse la dispoziție de către petentă, ori a apreciat că informațiile furnizate sunt nerelevante sub aspectul stării de fapt, se rețin prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/ 2003

privind Codul de procedura fiscala, republicata: „*organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*” şi conform art. 64 din Codul de procedură fiscală, republicată: „*documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere*”. De asemenea, art. 7 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede: „*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislaţiei fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat*” iar, la art. 13 din acelaşi act normativ se stipulează: „*Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voinţa legiuitorului aşa cum este exprimată în lege*”.

În acest sens se reţine că din conţinutul actelor atacate rezultă că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale şi a întemeierii constatărilor pe informaţii cât mai complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare la stabilirea bazei de impunere, organele de inspecţie fiscală au avut în vedere şi rezultatele unor controale încrucişate efectuate la diverşi furnizori ai S.C. ... S.R.L. potrivit cărora numele societăţilor respective a fost implicat în tranzacţii care nu erau efectuate de acestea şi care s-au dovedit a fi nereale.

Susţinerea petentei potrivit căreia, inspectorii fiscali nu au perseverat în a obţine informaţii suplimentare faţă de cele furnizate de reprezentanţii legali ai societăţii, prin contactarea partenerilor contractuali, nu este conformă cu realitatea întrucât, organele de inspecţie au efectuat un control încrucişat la S.C.S.R.L., aceasta având calitatea de furnizor al unităţii verificate urmare căruia a fost încheiat PV nr., operaţiunea neimpunând suspendarea acţiunii de inspecţie fiscală.

Faţă de cele menţionate anterior se reţin şi precizările organelor de inspecţie fiscală din referatul cu propunerile de soluţionare a contestaţiei potrivit cărora susţinerea petentei cum că: „*inspectorii fiscali nu au perseverat în a obţine şi alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării şi finalizării în concret a operaţiunii de control încrucişat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal*” este nefondată şi că toate constatările consemnate în actele atacate au fost fundamentate potrivit prevederilor legale în vigoare, decizia de impunere fiind motivată: „*pe baza de probe sau constatări proprii*”, aşa cum prevede art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată; inspectorii fiscali nu au avut o poziţie subiectivă vis-a-vis de situaţia de fapt constatată cu ocazia verificărilor, atitudinea şi modul de lucru fiind în concordanţă cu prevederile Codului de procedură fiscală.

Petenta mai menţionează că a solicitat organelor de control: „*... respectarea dreptului de a le pune la dispoziţie înscrisuri doveditoare în sprijinul dovedirii bunei noastre credinţe, în sensul că nu am avut cunoştinţă că societăţile erau inactive ... am dorit să prezentăm ordine de deplasare şi alte documente ... pentru a dovedi că acele cheltuieli cu combustibilul sunt cheltuieli deductibile fiscal*”.

Cu privire la aceste afirmaţii se reţine că necunoaşterea sau cunoaşterea stării de inactivitate a unui contribuabil nu poate afecta tratamentul fiscal aplicabil în speţă

întrucât, legiuitorul nu condiționează în nici un fel încadrarea cheltuielilor aferente achizițiilor de la un inactiv în categoria celor nedeductibile fiscal, iar în ceea ce privește prezentarea ordinelor de deplasare pentru a demonstra deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, organele de inspecție nu puteau îngădi în nici un fel acest lucru (unitatea are atât dreptul dar și obligația de a prezenta la control toate documente pe care le deține pentru clarificarea stării de fapt fiscale), neprezentarea lor cu ocazia inspecției se explică prin faptul că unitatea nu deținea la acea dată aceste documente, ele fiind prezentate ulterior la dosarul contestației, organele de inspecție pronunțându-se cu privire la acestea în referatul privind propunerile de soluționare a contestației.

Referitor la susținerea petentei cu privire la faptul că organele de control nu au suspendat desfășurarea inspecției fiscale până la momentul la care aceasta era în posesia tuturor înscrisurilor, se reține că, petenta avea obligația de a pregăti, pentru a fi puse la dispoziția organelor de inspecție, toate documentele contabile și fiscale precum și alte documente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale. Dacă acest lucru nu era posibil, societatea avea dreptul de a solicita, o singura dată, amânarea datei de începere a inspecției fiscale pentru motive justificate.

Totodată se reține că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 22.02.2012 – 08.05.2012, iar unitatea a avut posibilitatea prezentării documentelor relevante pentru stabilirea situației fiscale și a stării de fapt care corespunde realității.

Astfel, contrar opiniei petentei, organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele prezentate de unitatea verificată, astfel încât concluziile care au rezultat urmare verificării sunt argumentate pe baza documentelor justificative și a evidenței contabile a contribuabilului (care constituie probe la stabilirea bazei de impunere), prezentate și analizate în timpul controlului.

Față de afirmația petentei potrivit căreia întrucât “*actul administrativ atacat este lovit de nulitate absolută ...*” se reține că motivul invocat de contestatoare privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale și emiterea actelor atacate nu este de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise și contestate, acest element neregăsindu-se între cele enumerate la art. 46 „*Nulitatea actului administrativ fiscal*” din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume: „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele, și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43, alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu*”.

Având în vedere cele menționate mai sus, este neîntemeiată solicitarea petentei privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr. 380/15.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. 377/15.05.2012.

1). Cap. III „Impozit pe profit” lit. b) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.2) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada 2008-2010, societatea verificată a înregistrat în evidența

contabilă, în baza unor facturi fiscale (prezentate în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală), aprovizionări de mărfuri (piese auto), piese de schimb și materiale de construcție, în valoare totală de ... lei, de la următorii furnizori: S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. Potrivit Raportului nr./30.03.2012 transmis organelor de inspecție fiscală de către Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș, vizând livrările - achizițiile efectuate pe teritoriul național, nici una dintre societățile respective nu declară livrări către S.C. ... S.R.L.

Unele verificări efectuate de către organe de inspecție la societățile mai sus menționate, precum și informații regăsite Fiscnet pun în evidență următoarea stare de lucruri – individualizată pe societățile în cauză:

1. S.C. S.R.L. București

Din informațiile transmise de către A.F.P. Sector 4 București, înregistrată la AIF Mureș sub nr./29.06.2010 și de către Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală, înregistrată la AIF Mureș sun nr./10.06.2010, precum și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. au fost reținute de organele de inspecție următoarele aspecte:

- activitatea desfășurată de către S.C. S.R.L. constă în “comercializarea calculatoarelor și componentelor de rețea, accesorii și piese de schimb, software, precum și service de calculatoare și furnizare servicii de acces internet”;
- facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. în cursul anului 2008, ce au înscris la rubrica furnizor “S.C. S.R.L.” nu se regăsesc în plaja de numere utilizate de către aceasta din urmă; în perioada respectivă societatea a emis în baza Deciziei administratorului nr./15.11.2007 facturi cu seria nr. 2301- 6000;
- facturile utilizate de către S.C. S.R.L. începând cu anul 2007 au fost tipărite prin mijloace proprii în condițiile în care cele înregistrate la S.C. ... S.R.L. figurează ca fiind tipărite la Co S.R.L.;
- capitalul social al S.C. S.R.L. este de ... lei în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei.

Totodată organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit informațiilor transmise de AFP Sector 4 București, aceasta a primit spre soluționare numeroase solicitări de control încrucișat la S.C. S.R.L., având ca obiect verificarea unor tranzacții comerciale, în care societatea apare ca având calitatea de furnizor, și care nu s-au confirmat în urma controlului.

2. S.C. S.R.L. București

Din informațiile transmise de către Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală, prin Adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr.10.06.2010, din cele furnizate de aplicația “FISCNET” și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție au fost reținut următoarele aspecte:

- facturile seria MAC nu aparțin societății;
- S.C. S.R.L. desfășoară activitate de fast – food, societatea emițând numai bonuri fiscale prin case de marcat;

- capitalul social al S.C. S.R.L. este de ... lei în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei.

3. S.C. S.R.L. București

Din informațiile transmise de către Administrația Finanțelor Publice Sector 5 București prin Adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr.03.06.2010, din cele furnizate de aplicația “FISCNET” și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție au fost reținut următoarele aspecte:

- S.C. S.R.L. nu a desfășurat activitate în cursul anului 2008;
- societatea a achiziționat un număr de două facturieri (seria nr. 1-50 și seria nr. 51 – 100) care nu au fost utilizate;
- capitalul social al S.C. S.R.L. este de ... lei în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei.

4. S.C. S.R.L. București

Din informațiile transmise de către Administrația Finanțelor Publice Sector 3 București și cele furnizate de aplicația “FISCNET” rezultă următoarele:

- adresa din factura ce are înscris la rubrica furnizor “S.C. S.R.L.” și anume: București, Sector 3, str. nr. ..., bl. M ... sc. G, et., ap., nu există, blocul având doar 3 scări și 60 de apartamente;
- societatea nu a depus bilanțuri aferente exercițiilor financiare 2004 – 2007;
- administratorul și asociatul unic al societății, dl.M. H., cetățean irakian, este condamnat prin Hotărâre Judecătorească emisă de Judecătoria Pucioasa să execute pedeapsă privativă de libertate.

Referitor la S.C. S.R.L., se consemnează că la aceasta, potrivit constatărilor făcute în unele acțiuni de control ale unor organe ale statului, s-au pus în evidență o serie de nereguli, societatea figurând implicit ca participantă în tranzacții frauduloase prin care au fost aduse prejudicii la bugetul de stat.

5. S.C. S.R.L. București

Din informațiile transmise de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București prin Adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr./15.06.2010, din cele furnizate de aplicația “FISCNET” și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție au fost reținut următoarele aspecte:

- facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. în cursul anului 2008, ce au înscris la rubrica furnizor “S.C. S.R.L.” nu se regăsesc în plaja de numere utilizate de către aceasta din urmă; seria și numărul facturilor emise începând cu anul 2007 este nr. 00001 - 00999;
- activitatea firmei constă în comercializarea de ambalaje alimentare de unică folosință;
- capitalul social al S.C. S.R.L. este de ... lei în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei;
- contul bancar înscris pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. nu aparține S.C. S.R.L.;
- S.C. S.R.L. a fost controlată în permanență de către comisari ai Gărzii Financiare și inspectori ANAF referitor la o serie de facturi emise în numele acestei societăți.

6. S.C. S.R.L. București

Din informațiile transmise de către Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală prin Adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr./15.10.2010, din cele furnizate de aplicația “FISCNET” și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție au fost reținut următoarele aspecte:

- factura înregistrată în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. în luna iunie 2008, ce are înscris la rubrica furnizor “S.C. S.R.L.” nu se regăsește în plaja de numere utilizate de către aceasta din urmă în perioada respectivă; în perioada respectivă societatea a utilizat facturi având seriile de la nr. 1 – 600, și seria de la nr. 1-200;
- capitalul social al S.C. S.R.L. era în perioada respectivă de ... lei în timp ce pe factura înregistrată la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei;
- contul bancar înscris pe factura înregistrată la S.C. ... S.R.L. (RO..... deschis la Banca Transilvania – Suc.) nu aparține S.C. S.R.L. aceasta având codul IBAN RO..... deschis la BCR Sucursala Otopeni;

7. S.C. S.R.L.

Din informațiile transmise de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului prin Adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr./22.07.2010, din cele furnizate de aplicația “FISCNET” și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție au fost reținut următoarele aspecte:

- în decursul anilor 2008 – 2010 s-au primit multiple solicitări din partea DGFP-AIF județene și AFP-AIF din diverse municipii reședință de județ, pentru efectuarea de controale încrucișate la SC SRL În urma verificărilor efectuate la societatea sus menționată a reieșit faptul că operatorul economic nu ar fi emis facturile supuse controalelor încrucișate și nu a avut relații comerciale cu operatorii economici care erau înscriși pe facturi, la rubrica cumpărător;

- facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. în perioada 2008 - 2010, ce au înscris la rubrica furnizor “S.C. S.R.L.” nu se regăsesc în plaja de numere utilizate de către aceasta din urmă, în acea perioadă S.C. S.R.L. utilizând facturi din carnetul de facturi seria cu plaja de numere cuprinsă între; până la data de 22.06.2009 au fost emise facturile cuprinse între nr.;
- S.C. S.R.L. figurează ca având cont bancar deschis la Raiffeisen Bank S.A. – Sucursala – Agenția; pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. ca fiind emise de către S.C. S.R.L. este înscris codul IBAN RO..... deschis la BCR
- capitalul social al S.C. S.R.L. era în anii 2008- 2009 de ... lei în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei;
- începând cu data de 05.08.2009 S.C. S.R.L. și-a suspendat activitatea, aceasta fiind totodată scoasă din evidență ca plătitor de TVA din data de 01.09.2009.

Totodată, de arătat că, la prezenta verificare a reieși că o parte din facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L., ce au înscris la rubrica furnizor “S.C. S.R.L.”, nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege pentru a îndeplini calitatea de document justificativ; astfel, unele facturi nu conțin adresa completă a furnizorului (în unele lipsește localitatea, iar în altele: numele străzii, numărul blocului și numărul

apartamentului), iar altele adresa completă a clientului. De asemenea, pe unele din facturi este înscris drept cod de identificare fiscală a cumpărătorului RO în condițiile în care S.C. ... S.R.L. are codul de identificare fiscală RO.....

8. S.C. S.R.L. Cluj Napoca

Din informațiile transmise de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Cluj prin Adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr., din cele furnizate de aplicația "FISCNET" și din situația de fapt existentă la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție au fost reținut următoarele aspecte:

- S.C. S.R.L. nu a avut nici un fel de relații comerciale cu S.C. ... S.R.L.;
- singura activitate desfășurată de societate este "confecționarea de huse auto" și comercializarea acestora; societatea nu a comercializat niciodată alte tipuri de produse;
- capitalul social al S.C. S.R.L. este de ... lei în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. este înscris un capital social de ... lei;
- pe facturile emise de S.C. S.R.L. este înscris codul IBAN RO deschis la Cluj, în timp ce pe facturile înregistrate la S.C. ... S.R.L. figurează codul deschis la BRD

9. S.C. S.R.L. Cluj Napoca

Din informațiile furnizate de aplicația "FISCNET" rezultă următoarele:

- facturile nu conțin adresa exactă a furnizorului și anume numărul de apartament (nr. 12) și nici adresa completă a clientului;
- pe facturi este înscris atribut fiscal RO și de asemenea este înscrisă taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care S.C. S.R.L. nu a fost niciodată plătitoare de TVA.

Din cele prezentate anterior, organele de inspecție au concluzionat că fiind vorba de facturi pe care S.C. ... S.R.L. le-a operat în contabilitate dar care nu au fost emise de către societățile prezentate mai sus rezultă că, documentele respective nu pot constitui – în înțelesul legii – documente justificative de înregistrare în contabilitate (nu sunt autentice).

În ceea ce privește modul de decontare a facturilor în cauză, organele de inspecție au reținut faptul că, potrivit evidenței contabile, acestea au fost achitate, în general, cu numerar, pe bază de chitanță; doar în cazul SC SRL figurează în contabilitate, în luna ianuarie 2011, și trei plăți prin virament bancar în sumă totală de ... lei (anexa nr. 5 la R.I.F.), operațiuni care însă nu se regăsesc în extrasele de cont lunare ale societății.

În condițiile date având în vedere prevederile art. art. 19, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal organele de inspecție au concluzionat că S.C. ... S.R.L. a majorat nelegal cheltuielile de exploatare în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2010 cu suma de ... lei, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar 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 (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, organele de inspecție au reținut că unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturile prezentate la

control ca fiind emise de către societățile enumerate anterior în condițiile în care din analiza efectuată asupra documentelor prezentate, din informațiile transmise de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul social firmele în cauză, precum și din consultarea bazei de date de care dispune instituția Finanțelor, a rezultat că facturile respective nu pot avea calitatea de documente justificative ca suport al unor achiziții, nefiind îndeplinite astfel condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal.

În consecință organele de inspecție fiscală au stabilit TVA 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 (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Întrucât faptele prezentate la Cap. III „Impozitul pe profit” lit. b) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.2) din raportul de inspecție fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr. 917/16.05.2012 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.

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

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

[...]

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

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de către organele de inspecție fiscală potrivit cărora societatea verificată a înregistrat cheltuieli și a dedus TVA în baza unor facturi care nu reflectă operațiuni reale.

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

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*Penalul*

ține în loc civilul”, respectiv art. 22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

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

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

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

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că: *„întărirea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19, alin. (2) din Codul de Procedura Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”.*

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr. 72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin. (1) din Codul de Procedura Penală potrivit cărora: *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *„penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art. 19, alin. (2) din Codul de Procedură Penală până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Conform principiului de drept potrivit căruia: *„accessorium sequitur principale”*, soluționarea contestației **va fi suspendată și în ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere lei) și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere lei)**

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

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că: **„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale...”**.

2). Cap. III „Impozit pe profit” lit. a) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.1) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în luna iunie 2008 S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări de mărfuri în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, de la următoarele societăți:

- S.C. S.R.L. București (factura nr./04.06.2008 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (prezentată în anexa nr. 1 la R.I.F.) furnizor care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr./22.08.2007, a fost declarat inactiv;

- S.C. S.R.L. București (factura nr./27.06.2008 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (prezentată în anexa nr. 2 la R.I.F.) furnizor care, în conformitate cu prevederile Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/26.02.2008, a fost declarat inactiv.

Organele de control au reținut că înregistrarea pe cheltuieli a valorii mărfurilor aprovizionate s-a făcut cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală, având drept consecință diminuarea bazei impozabile și, implicit, a impozitului pe profit aferent.

În baza prevederilor art. 11, alin. 1² din și ale art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul Fiscal Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **... lei**.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în quantum de ... lei unitatea datorează accesorii constând în 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. 120¹ alin. (1) și alin. (2) lit. c) din același act normativ.

De asemenea, S.C. ... S.R.L. a dedus taxă pe valoarea adăugată în quantum de ... lei în baza unor facturi emise de S.C. S.R.L. București și S.C. S.R.L. furnizori care, așa cum s-a arătat anterior au fost declarați contribuabili inactivi.

În condițiile arătate, organele de inspecție fiscală au reținut că, fiind emise facturi fără respectarea dispozițiilor legale și, ca atare, acestea neputându-se lua în considerare ca fiind documente justificative, nu este îndeplinită nici condiția de deductibilitate a TVA prevăzută la art. 146, alin. 1, lit. a) din Codul fiscal, precum și la pct. 46, alin. 1 din Normele de aplicare a Codului fiscal – texte referitoare la deținerea de documente justificative.

Astfel, au fost stabilite suplimentar taxă pe valoarea adăugată în quantum 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 (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea organelor de control, petenta menționează că aceasta este nelegală și netemeinică, susținând faptul că neregularitățile constatate cu ocazia inspecției nu îi pot fi imputate, cu atât mai mult cu cât societatea poate justifica primirea bunurilor achiziționate în baza facturilor respective cu note de recepție, iar marfa a fost ulterior vândută clienților.

În susținerea contestației petenta invocă și faptul că în lipsa unei baze de date a M.F.P. (cu localizare în anul 2008) societatea nu avea posibilitatea cunoașterii stării fiscale a societăților „furnizoare” astfel că, nu îi poate fi imputat faptul că a înregistrat în contabilitate facturi de la aceste societăți atâta timp cât nu putea verifica starea de fapt a acestora. În condițiile date, consideră ca fiind nelegal și abuziv să îi impui unui contribuabil o stare de fapt pe care aceasta nu avea posibilitatea să o verifice la acel moment.

De asemenea, în contestație se precizează că organele de control au apreciat că societățile (declarate inactive) care apar în calitate de furnizori în facturile înregistrate în contabilitatea S.C. ... S.R.L. nu au avut relații comerciale cu această societate, facturile nu aparțin societăților respective și alte persoane au întocmit în mod ilicit documentele în numele respectivilor furnizori.

În ceea ce privește încadrarea legală a speței, petenta face trimitere la art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, articol care, în opinia contestatoarei, definește o regulă generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum consideră organul de control. În virtutea textului de lege invocat, în contestație se precizează că legiuitorul a nominalizat care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit și se consideră că încadrarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate pe baza facturilor emise de către firmele declarate inactive în categoria cheltuielilor deductibile este corectă iar, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit este netemeinică.

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

- art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, unde se stipulează:

„(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”,

- art. 4 alin. (1) din același act normativ, potrivit căruia:

„Pe perioada stării de inactivitate ... oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept”.

- potrivit art. 11 alin. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„[...] nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin”,

- la art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„...nu sunt deductibile : ...r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală ”.

Din cele precizate anterior și din documentele existente la dosarul contestației, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- Potrivit constatării redată la Cap. III, Impozit pe profit, lit. a) din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție au considerat cheltuiala cu bunurile înscrise în facturile emise de societățile S.R.L. și S.R.L., în sumă totală de ... lei, ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil întrucât, au avut la bază documente emise de un contribuabil în perioada când acesta a fost declarat inactiv prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, invocând în speță ca fiind incidente prevederile art. 3 și art. 4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precum și prevederile art. 11 alin. (1²) și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, având drept efect fiscal diminuarea obligației de plată la bugetul general consolidat al statului constând în impozit pe profit aferent anului 2008 cu suma de ... lei.

- Pe aceleași considerente (facturi emise de un contribuabil inactiv), la Cap. III, Taxa pe valoarea adăugată, lit. a.1) din raportul de inspecție fiscală, invocând prevederile art. 3 și art. 4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precum și prevederile art. 11, alin. (1²), ale art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. S.R.L. și S.R.L., stabilind TVA de plată în suma de ... lei.

- Societatea S.R.L. a fost declarată inactivă începând cu data 22.08.2007 prin Ordinul Președintelui ANAF nr./22.08.2007, iar societatea S.R.L. a fost declarată inactivă începând cu data 26.02.2008 prin Ordinul Președintelui ANAF nr./26.02.2008;

- Potrivit reglementărilor legale în materie, de la data declarării ca inactivi contribuabilii nu mai au dreptul de a emite documente, emiterea documentelor fiscale cu încălcarea interdicției nemaiproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, întrucât autorizarea de funcționare a acestora este suspendată de drept. Întrucât,

prevederile art. 3, alin. (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi stipulează că *“Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv ... nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”*, în speță, aspectele de ordin comercial nu sunt de natură să influențeze fiscalitatea;

- Potrivit prevederilor legale mai sus amintite legiuitorul a statuat faptul că, un contribuabil inactiv nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte formulare tipizate cu regim special, iar dacă totuși întocmește aceste documente, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, iar tranzacțiile efectuate cu acesta nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

Afirmația petentei potrivit căreia: *„putem justifica primirea bunurilor achiziționate în baza facturilor fiscale întrucât acele bunuri reprezentau marfa achiziționată de subscrisa care a intrat pe stoc de marfă...iar care apoi a fost vândută de subscrisa propriilor noștri clienți”*, precum și atașarea la contestație a unor materiale, toate acestea făcute în scopul justificării cheltuielilor respective, nu sunt relevante în situația dată, neputând fi astfel reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, legiuitorul, în textele de lege reglementatorii în materie (invocate de către organele de inspecție atât în R.I.F. cât și în decizia de impunere) statuând fără echivoc că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

De reținut că, aplicarea reglementărilor în cauză nu se face funcție de realizarea ori nerealizarea tranzacției – nu există exonerare în acest sens, textul aplicându-se ad-literam în situația în care furnizorul este declarat inactiv.

- În soluționarea contestației se reține și faptul că, spre deosebire de prevederile alin. (1) al art. 11 din Codul fiscal, care au un caracter general, stipulând că: *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, prevederile alin. (1²) ale aceluiași articol reprezintă o normă cu caracter imperativ, prin care se stabilește, în concret, care trebuie să fie conduita organelor fiscale în cazul tranzacțiilor efectuate de agenții economici cu contribuabili declarați inactivi, fără a se face vreo distincție în funcție de *“valabilitatea comercială”* a tranzacțiilor, fiind vizate toate tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv.

- De asemenea, prin contestația formulată petenta invocă faptul că nu a avut cunoștință de faptul că societățile respective au fost declarate inactiv. Mai mult, petenta susține că în momentul emiterii facturilor, cu predilecție în anul 2008, Ministerul Finanțelor Publice nu avea o bază de date de acest gen, cu acces public și astfel nu i se poate imputa faptul că a înregistrat în contabilitate cheltuieli în baza unor facturi emise de o societate inactivă.

Această susținere a petentei nu este de natură să schimbe constatările organelor de inspecție fiscală întrucât, potrivit art. 7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și

declararea contribuabililor inactivi, Lista contribuabililor declarați inactivi se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

În acest sens se reține că aprovizionarea de la S.C. S.R.L. a fost efectuată în data de 04.06.2008, iar societatea anterior amintită figurează în lista contribuabililor inactivi din Anexa nr.1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr...../2007, publicat în Monitorul Oficial al României nr...../22.08.2007, **data de la care contribuabilii au fost declarați inactivi (22.08.2007)** fiind prevăzută distinct și pe pagina de internet a Ministerului Economiei și Finanțelor, în conformitate cu prevederile art.4 din ordinul anterior menționat;

Aprovizionarea de la S.C. S.R.L., a fost efectuată în data de 27.06.2008, iar societatea anterior amintită figurează în lista contribuabililor inactivi din Anexa nr.1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.....2008, publicat în Monitorul Oficial al României nr...../26.02.2008, **data de la care contribuabilul a fost declarat inactiv (26.02.2008)** fiind prevăzută distinct și pe pagina de internet a Ministerului Economiei și Finanțelor, în conformitate cu prevederile art.4 din ordinul anterior menționat.

În completare la cele de mai sus se reține că neinformarea contribuabilului asupra unor date publicate în Monitorul Oficial, nu îl exonerează pe acesta de aplicare reglementărilor aferente.

- Referitor la afirmația petentei potrivit căreia organele de inspecție au apreciat că societățile S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. nu au avut relații comerciale cu unitatea verificată, mai mult că facturile nu aparțin acestor societăți și că alte persoane au întocmit în mod ilicit aceste facturi în numele respectivilor furnizori și au concluzionat că operațiunile sunt fictive – se reține că nici în raportul de inspecție fiscală și nici în decizia de impunere atacate, nu se regăsesc cele invocate de aceasta. Aplicarea tratamentului fiscal pentru sumele înregistrate pe cheltuieli în baza facturilor emise de cele două societăți inactive s-a făcut în baza reglementărilor legale în materie și nicidecum nu s-a avut în vedere cele susținute de petentă.

- Totodată, petenta invocă faptul că: „prevederile legale încălcate, menționate de organul de control ca fiind art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, se referă la o regulă generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuielile nedeductibile, așa cum consideră organele de control”, fapt pentru care concluzionează că organul de control nu a încadrat corect fapta constatată și în consecință că stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit este netemeinică.

Față de această susținere a petentei se reține că organele de inspecție au invocat atât în raportul de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere contestată, prevederile legale care au stat la baza aplicării unui tratament de nedeductibilitate fiscală la determinarea profitului impozabil pentru cheltuielile în cauză, respectiv cele stipulate la art. 21, alin. (4), lit. r) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și nu cele de la art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, cum în mod eronat a menționat petenta.

Prin urmare, în baza prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în suma de ... lei

înregistrate în baza facturilor fiscale emise de contribuabilii declarați inactivi, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, constând în stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plata 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 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).**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, pe lângă prevederile actelor normative privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, și prevederile art. 1, alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se rețin și prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi stipulează că: iar potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ,

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

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

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că, achizițiile efectuate de societate în baza facturilor emise de S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., după declararea acesteia ca inactivă nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Mai mult, potrivit prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale care să cuprindă informațiile prevăzute de lege emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din aceste prevederi legale se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În consecință soluția fiscală aplicată de organele de control este legală, în condițiile redate anterior, și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate se reține că facturile emise de S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., în perioada în care era declarată inactivă, nu constituie documente legale în baza cărora să se poată justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.3) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011 unitatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri, cum sunt: poșete, articole de îmbrăcăminte (pulover, jeans, blazer, geacă, pantaloni bărbați, pantaloni femei, cămăși, sacouri, costume de bărbați și de damă, ș.a.), încălțăminte, parfumuri, bijuterii, ceasuri, articole de bucătărie, produse de pictură, articole de igienă corporală, ochelari, dvd-uri cu filme, ustensile, utilaje de grădinarit, etc.

Valoarea bunurilor în cauză, ce se situează la nivel de ... lei - anexa nr. 7 la RIF -, a fost înregistrată în evidența contabilă fie în contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” - sumele astfel înregistrate fiind transferate ulterior (în același trimestru) în contul 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” -, fie direct pe cheltuieli de exploatare în conturile 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” ori 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”

Având în vedere specificul activității desfășurată de unitatea verificată (comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule) și natura bunurilor prezentate în anexa la care s-a făcut referire la această literă organele de inspecție fiscală au concluzionat că, nu se poate stabili o legătură între acestea – ele fiind achiziționate în fapt în folosul personal al asociaților S.C. ... S.R.L. (care au și calitatea de angajați ai firmei) - așa încât cheltuielilor cu astfel de bunuri să le poată fi aplicat, în condițiile legii, un regim de deductibilitate fiscală.

Întrucât, cheltuielile de exploatare în sumă de ... lei, aferente achizițiilor în cauză realizate în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011, au fost considerate de către unitate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, dar, în fapt, acestea nu concură la realizarea de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea a încălcat prevederile art. 19, alin. (1) din Codul fiscal, stabilind

impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei și 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, în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri la care s-a făcut referire mai sus și care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, acestea fiind în fapt achiziționate în folosul personal al asociaților S.C. ... S.R.L. (care au și calitatea de angajați ai firmei) .

Din verificarea efectuată s-a constatat că unitatea, deși a dedus TVA în sumă de ... lei, nu a procedat și la colectarea TVA, corespunzător prevederilor art. 128, alin. (4), lit. b) din Codul fiscal coroborat cu art. 137 și art. 140 din același act normativ, organele de inspecție fiscală procedând la colectarea TVA în sumă de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată 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, în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală redată anterior petenta susține că aceasta este eronată și nefondată, întrucât o parte din bunurile respective au fost vândute altor persoane fizice sau juridice la o valoare mai mare, obținându-se profit de către contribuabilul verificat, iar o altă parte a bunurilor a fost acordată angajaților sub formă de premii, conform contractului colectiv de muncă (anexat la dosarul contestației). Conform susținerii petentei S.C. ... S.R.L. are pe lângă obiectul principal de activitate - comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule – și un obiect de activitate secundar compus din aproape toate codurile CAEN, astfel încât avea posibilitatea legală de valorificare a unor bunuri de natura celor enumerate mai sus.

Petenta invocă prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și precizează că legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit și consideră că suma inclusă de unitate în categoria deductibilității este corectă.

În argumentarea opiniei sale, contestatoarea citează prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal care reglementează regimul fiscal al cheltuielilor sociale considerând că bunurile acordate angajaților cu titlu de premii pot fi încadrate în categoria cheltuielilor sociale. Astfel, concluzia contestatoarei este aceea că organul de control nu a încadrat corect fapta constatată și drept urmare societatea nu datorează impozitul pe profit stabilit urmare controlului.

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

- art. 19, alin. (1) din Codul fiscal , 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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

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

- S.C. ... S.R.L. are ca principal obiect de activitate comerțul cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule, iar potrivit susținerilor din contestație în statutul societății sunt trecute aproape toate codurile CAEN ceea ce îi conferă dreptul de a vinde și alte produse în afara celor care au legătură cu autovehiculele;

- în contestație petenta susține că o parte din bunurile achiziționate (valoarea totală a acestora se situează la nivel de ... lei) au fost vândute altor persoane fizice sau juridice, la o valoare mai mare, obținându-se astfel profit care a fost impozitat ca atare, iar în susținerea afirmațiilor sale petenta nu prezintă nici un fel de dovezi: nu specifică care este valoarea bunurilor valorificate prin vânzarea către terți, natura bunurilor, prețurile de valorificare, facturile în baza cărora bunurile au fost vândute ori alte elemente de natură să clarifice starea de lucruri susținută.

În ceea ce privește cealaltă parte din bunurile achiziționate - a cărei valoare nu este precizată cu exactitate ci doar că este „*mult mai mică*” - , petenta menționează că a fost acordată angajaților societății cu titlu de premii, conform contractului colectiv de muncă. Nici în cazul acesta petenta nu face referiri concrete cu privire la natura și cantitatea bunurilor despre care susține că au fost acordate angajaților.

În soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte ce rezultă din analiza actelor atacate, precizările organelor de inspecție fiscală din referatul privind propunerile de soluționare a contestației și documentele anexate la dosarul cauzei, după cum urmează:

- nici la control și nici la dosarul contestației nu au fost identificate documente (facturi) din care să rezulte că S.C. ... S.R.L. ar fi comercializat în perioada verificată asemenea bunuri (poșete, bijuterii, parfumuri, încălțăminte, îmbrăcăminte, etc.);
- valoarea bunurilor în cauză a fost înregistrată în evidența contabilă fie în contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” – sumele astfel înregistrate fiind transferate ulterior (în același trimestru) în contul 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” -, fie direct pe cheltuieli de exploatare în conturile 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” ori 6024 „Cheltuielile privind piesele de schimb”, pentru a fi justificate cele susținute de petentă, bunurile ar fi trebuit să fie evidențiate în contul 371 „Cheltuieli privind mărfurile” și, respectiv, 645 „Cheltuielile privind asigurările și protecția socială”;
- înscrisul atașat contestației ce poartă denumirea „Contract colectiv de muncă” și în baza căruia petenta susține că au fost acordate așa-zise „*premii*” angajaților nu poate reprezenta un document care să producă efecte juridice și să aibă implicații fiscale atâta timp cât acesta nu respectă reglementările legale în materie prevăzute de Legea nr. 130/1996 privind Contractul colectiv de muncă. În actul normativ se

specifică că documentul trebuie să cuprindă, printre altele, perioada pentru care este încheiat, să fie semnat de către reprezentanții ai salariaților și să fie depus și înregistrat la Direcția generală de muncă și protecție socială județeană, aspecte pe care contractul prezentat de petentă nu le conține.

- petenta consideră că partea din bunurile de natura celor analizate care, potrivit susținerii sale, ar fi fost acordate angajaților sub forma unor „premiu” se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, respectiv, în cota de 2% din fondul de salarii, invocând în susținere prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal - partea din textul de lege evidențiat și subliniat de petentă nu are legătură însă cu speța analizată, ci face referire la includerea în categoria cheltuielilor sociale a costului prestațiilor pentru tratamentul și odihna salariaților proprii . Pct. 33¹. din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 face trimitere la încadrarea unor cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă în categoria celor sociale și specifică: „Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art. 21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal”.

În contractul colectiv de muncă atașat contestației nu se fac specificații cu privire la premiile invocate ca fiind acordate de petentă, în bani sau în natură, iar în cazul celor în natură o detaliere a acestora; din analiza contractelor colective de muncă la nivel național nu rezultă că bunuri de natura celor achiziționate și date în consum de unitate (parfumuri, bijuterii, articole sportive, etc.) pot intra în categoria cheltuielilor sociale.

- în ipoteza în care valoarea bunurilor analizate ar fi putut fi încadrate în categoria cheltuielilor sociale acestea ar fi trebuit contabilizate ca atare în contul 645 pentru a se putea verifica încadrarea în cota de 2% din fondul de salarii, aspect care nu s-a materializat în evidența contabilă a societății; mai mult, nici la dosarul contestației nu se fac precizări cu privire la valoarea bunurilor considerate ca fiind din categoria celor „sociale” pentru a se putea verifica încadrarea acestora în cota prevăzută de lege.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că susținerile petentei din contestație nu sunt de natură a combate constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au considerat că bunurile analizate în speță, prin natura lor, nu au contribuit la realizarea de venituri și drept urmare cheltuielile înregistrate în evidența contabilă reprezentând contravaloarea bunurilor a fost impozitată și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, constând în stabilirea**

unui impozit pe profit suplimentar 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 neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de lei (... lei + lei).***

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:... b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Având în vedere prevederea legală anterior citată și situația de fapt prezentată la acest punct din decizie se reține că, așa după cum s-a demonstrat de către organele de inspecție fiscală în actele atacate, bunurile achiziționate au fost puse la dispoziția unor persoane în mod gratuit, situație în care unitatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, ceea ce nu s-a realizat în fapt.

În condițiile date, soluția fiscală aplicată de organele de control este legală în ceea ce privește colectarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei pentru bunurile achiziționate de societate (pentru care s-a dedus T.V.A.) dar care au fost puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit. Întrucât, argumentele petentei nu sunt de natură a schimba constatarea organelor de inspecție fiscală ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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 profit” lit. d) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 4) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada martie 2008 – septembrie 2011, S.C. ... S.R.L. a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori - redate în anexa nr. 9 la R.I.F. -, în valoare totală de ... lei, cum ar fi: diverse materiale de construcție (ciment, polistiren expandabil, vată mineral, material de hidroizolație), diverse tipuri de gresie și faianță, diverse tipuri de parchet, aparate electrocasnice (televizoare, combină frigorifică, cuptor), diverse tipuri de mobilier (mobilier oficiu, noptiere, pat, masa ovala cu 6 scaune), obiecte de instalații sanitare (cabină duș cu hidromasaj, cada baie,

lavoar), covoare, draperii, saltele, aplice și radiatoare.

Contravaloarea bunurilor la care s-a făcut referire mai sus a fost înregistrată în evidența societății după cum urmează:

- în contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” suma de ... lei; sumele astfel înregistrate au fost transferate ulterior (în același trimestru) în contul 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”;

- în contul 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” suma de ... lei;

- în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma de ... lei;

- în contul 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb” suma de ... lei;

- în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de ... lei; sumele astfel înregistrate au fost transferate ulterior în contul 214 „Mobilier, birotică, echipamente de protecție, alte active corporale”, din acest cont, până în luna septembrie 2011, fiind transferată pe cheltuieli, pe calea amortizării fiscale, suma de ... lei.

- în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei;

- în contul 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” suma de ... lei;

- în contul 3028 “Alte materiale consumabile” suma de ... lei; sumele astfel înregistrate au fost transferate ulterior (în același trimestru) în contul 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile”;

Având în vedere natura bunurilor achiziționate, la care s-a făcut referire mai sus, lipsa materialului documentar justificativ pentru consumul de astfel de bunuri (bonuri de consum) din care să reiasă destinația acestora, precum și faptul că în perioada verificată societatea nu deținea în patrimoniu nici un imobil, la care să se efectueze eventuale investiții (modernizări) pentru lămurirea stării de fapt organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise administratorului societății cu privire la scopul achiziționării acestor bunuri și servicii și destinația primită de acestea. În Nota explicativă dată în 19.04.2012 (anexa nr. 10 la R.I.F.), administratorul societății, d-na, susține că: “... *materialele de construcții, instalații termice, mobilier, aparatură electrocasnică etc. achiziționate se regăsesc în proporție de 15% la magazinul societății din str. iar diferența se regăsește faptic și investită la imobilul din str.r NR..... care este sediul social al S.C. ... S.R.L., sediu care se află în patrimonial societății conform actelor cadastrale și contabile.*

Investițiile efectuate au fost realizate pentru buna desfășurare a activității societății, generează venituri și sunt aferente activității firmei. ...”.

Organele de inspecție fiscală au reținut și faptul că activitatea firmei se desfășoară la punctul de lucru situat în str., nr., unde societatea are deschis magazinul unde se comercializează piesele auto.

La control s-a concluzionat că bunurile și serviciile achiziționate și destinate imobilului din Tg. Mureș, str. nr., nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind în fapt destinate folosinței asociaților S.C. ... S.R.L. (persoanele care erau proprietari ai imobilului în perioada verificată); iar unele dintre bunurile achiziționate (prin însăși natura lor) nu se pretează spre a fi utilizate în activitatea unei firme cu specificul pe care îl are S.C.S.R.L., spre exemplu: mobilierul de dormitor, cabina de duș cu hidromasaj ori cada de baie, etc., rezultând că S.C. ... S.R.L. a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare în perioada martie

2008 – septembrie 2011 cu suma de ... lei, fiind afectată astfel fiscalitatea în detrimentul bugetului de stat. Cheltuieli în cauză nu i se poate atribui calitatea celor la care face referire textul de la art. 19, alin. (1) din Codul fiscal și, drept urmare, aceasta nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit potrivit art. 21, alin. (1), din același act normativ.

Astfel, în timpul controlului suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii ce nu sunt destinate activității societății, a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și 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, în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că, având în vedere faptul că la control, unitatea nu a putut proba faptul că bunurile și serviciile analizate au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind în fapt destinate folosinței asociațiilor S.C. ... S.R.L. (persoanele care erau proprietari ai imobilului în perioada verificată), în baza prevederilor art. 128, alin (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 137 și art. 140 din același act normativ, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată stabilită la control (... lei), 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, în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

În drept, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

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

- art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

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

Având în vedere prevederile legale anterior citate, starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte rezultate din documentele existente la dosarul cauzei:

● organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada martie 2008 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L. nu deținea în patrimoniu nici un imobil, la care să se

efectueze eventuale investiții (modernizări), constatare confirmată și de petentă, în contestație aceasta menționând: „ Este adevărat faptul că la momentul efectuării acestor achiziții subscrisa nu dețineam în patrimoniu un bun imobil...”

• în Nota explicativă dată de administratorul societății, d-na Fărcaș Elena Florina, cu referire la scopul achiziționării bunurilor și serviciilor analizate precum și la destinația primită de acestea se susține că: „ ... materialele de construcții, instalații termice, mobilier, aparatură electrocasnică etc. achiziționate se regăsesc în proporție de 15% la magazinul societății din str., iar diferența se regăsește faptic și investită la imobilul din str..... care este sediul social al SC ... SRL, sediu care se află în patrimoniul societății conform actelor cadastrale și contabile. Investițiile efectuate au fost realizate pentru buna desfășurare a activității societății, generează venituri și sunt aferente activității firmei. ...”

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că repartizarea pe obiective a bunurilor și serviciilor în cauză, și anume 15% la magazinul din str., nr. ... iar restul la imobilul din str. (potrivit răspunsului administratorului din Nota explicativă din data de 19.04.2012), nu este justificată cu documente legale.

În acest sens, se reține că, nici în susținerea contestației, nu au fost depuse documente (bonuri de consum, fișe limită de consum, evidențe de gestiune, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte cele afirmate, respectiv, respectiv destinația bunurilor și serviciilor. Având în vedere faptul că potrivit afirmațiilor petentei repartizarea achizițiilor pe cele două imobile s-a făcut procentual din valoarea totală fără, însă, a se indica natura bunurilor și serviciilor achiziționate și destinate pentru fiecare imobil în parte se reține că nu s-a putut analiza dacă erau necesare achizițiile, dacă acestea pot fi identificate la imobilele indicate de petentă și dacă achizițiile în cauză au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fapt reținut și de către organele de inspecție fiscală în referatul privind propunerile de soluționare a contestației.

În consecință, efectuarea unor simple afirmații (15% din valoarea achizițiilor la imobilul din str. și 85 % la imobilul din str., nr, ...) fără o susținere documentară concretă și reală nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Imobilul situat în Tg. Mureș, str. V..... nr. aparține în perioada verificată asociațiilor S.C. ... S.R.L. (d-na și dl), fiind închiriat începând cu luna aprilie 2009 de către societate, în baza contractului nr./02.04.2009 (anexa nr. 11 la R.I.F), cu destinația de sediu social.

Din Nota explicativă dată de către administratorul SC ... SRL organelor de inspecție fiscală (anexa nr. 10 la R.I.F.), rezultă că majoritatea bunurilor și serviciilor se regăsesc și se constituie într-o investiție la imobilul din str. nr., iar în contestație se stipulează că: „ am achiziționat aceste materiale de construcții, le-am evidențiat în contabilitate pe stocuri de marfă, iar darea lor în consum s-a făcut în momentul în care imobilul situat în Tg. Mureș, str., nr. (proprietatea asociațiilor) a fost închiriat subscrisei”.

Din precizările organelor de inspecție fiscală, din referatul cu propuneri de soluționare a contestației rezultă faptul că susținerile petentei pe lângă faptul că sunt contradictorii (în Notă explicativă mai sus menționată se vorbește despre o investiție, iar în contestație despre un consum de stocuri prin înregistrare pe cheltuieli doar după

închirierea imobilului) nu corespund nici realității reflectate de evidența contabilă a S.C. ... S.R.L., întrucât, așa cum s-a reținut în actele atacate înregistrarea achizițiilor în contabilitate s-a făcut fie în conturi de stocuri (din clasa 3) și concomitent (în aceeași lună sau cel mult în același trimestru) s-a înregistrat darea în consum cu afectarea conturilor de cheltuieli (din clasa 6), fie direct în conturi de cheltuieli (din clasa 6), doar suma de ... lei a fost înregistrată în contul 231 „Investiții în curs”, din care suma de ... lei a afectat fiscalitatea fiind înregistrată pe cheltuieli prin intermediul amortizării.

Din constatările redată în actele atacate se reține că din verificările efectuate la fața locului de către organele de inspecție fiscală, a rezultat că la imobilul din str., cu o suprafață totală de 250 mp și având destinația de “casă de locuit” nu sunt amenajate birouri, imobilul în cauză fiind compus din: - la parter: una cameră de zi, una sufragerie, una bucătărie, una baie, una cămară, un antreu, una terasă și un garaj, - la etaj: două dormitoare, una cameră, două băi, una garderobă, un hol, două terase și una debara în pod, toate acestea mobilate și utilitate ca atare (ex. cabină duș cu hidromasaj, cadă baie, mobilă dormitoare, mobilă bucătărie, televizoare, decorațiuni interioare, covoare, canapele, saltele, etc.), funcționând în fapt ca o locuință.

Mai mult, organele de inspecție au reținut și faptul că, prin însăși natura lor, unele dintre bunurile achiziționate nu se pretează spre a fi utilizate în activitatea unei firme cu specificul pe care îl are SCSRL, în acest sens precizând că nu se poate demonstra pe baze reale că bunuri cum sunt: mobilierul de dormitor, cabina de duș cu hidromasaj ori cada de baie ar fi contribuit la realizarea de venituri impozabile pentru societatea verificată.

Se rețin de asemenea precizările organelor de inspecție fiscală din referatul privind propunerile de soluționare a contestației potrivit căroră: „cu ocazia deplasării la imobilul din Tg. Mureș, str. nr. ... s-a constatat că bunurile achiziționate de societate în perioada 02.04.2009 – 30.09.2011 (perioadă în care imobilul din str. făcea obiectul contractului de închiriere) au fost utilizate pentru amenajări specifice unui spațiu de locuit familial (dormitoare, sufragerie, băi, cămară, debara, terasă, garaj) și nu au fost identificate amenajări și dotări specifice unui sediu lucrativ sau administrativ pentru societate”.

În consecință, afirmația reprezentantului legal din nota explicativă, potrivit căreia: “Investițiile efectuate au fost realizate pentru buna desfășurare a activității societății, generează venituri și sunt aferente activității firmei” nu are un suport real, fiind neîntemeiată.

În acest sens se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației potrivit căroră; „ ... având în vedere specificul activității firmei și faptul că activitatea firmei se desfășoară la punctul de lucru situat în str., nr., acolo unde societatea are deschis magazinul unde se comercializează piesele auto și unde este amenajat un spațiu pentru efectuarea evidenței primare (dotat cu birou, calculator, etc.) și un altul pentru pregătirea și servirea mesei pentru angajați, care sunt de altfel și asociați ai societății, nici din punct de vedere al necesității, închirierea unui imobil cu o suprafața de 250 mp – și care să mai și fie supus unor amenajări cu valori de sute mii de lei - doar pentru a fi înregistrat la ORC ca sediu social, nu se justifică. În situația dată, organele de

inspecție fiscală au reținut că bunurile și serviciile achiziționate și destinate imobilului din Tg. Mureș, str. nr., nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind în fapt destinate folosinței asociaților SC ... SRL (persoanele care erau proprietari ai imobilului în perioada verificată)”.

Faptul că în luna noiembrie 2011 (potrivit celor consemnate în actele atacate), imobilul a fost cumpărat de către S.C. ... S.R.L., de la persoanele fizice - asociat al S.C. ... S.R.L și - asociat al S.C. ... S.R.L. (“investițiile” fiind astfel realizate la un imobil proprietate personală a asociaților firmei) și a intrat în patrimoniul unității, nu are nici o relevanță în situația dată, întrucât, potrivit prevederilor art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol”, iar potrivit art. (11), lit. a) din același act normativ: „(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”.

Așa cum rezultă din cele prezentate anterior, valoarea amenajării imobilului din str., nr. a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare și a fost dedusă la calculul profitului impozabil, iar prin achiziționarea imobilului în cauză și înregistrarea acestuia în conturi de imobilizări corporale, potrivit prevederilor legale anterior redactate, unitatea are posibilitatea recuperării valorii de achiziție prin intermediul amortizării. În condițiile date fiscalitatea ar fi afectată de două ori, ceea ce contravine oricărei reguli fiscale.

- potrivit celor prezentate în actele atacate pentru perioada martie 2008- aprilie 2009 S.C. ... S.R.L. nu a prezentat documente care să ateste faptul că acesta ar fi deținut în patrimoniu sau în folosință bunuri imobile cărora să le fie destinate achizițiile de bunuri și servicii din perioada respectivă.

Ulterior, atașat înscrisului „*precizare la contestație*” înregistrat la DGFP Mureș sub nr./02.07.2012, petenta a prezentat un contract de comodat din data de 25.09.2008 cu precizarea: „... Acest contract a fost perfectat în data de 25.09.2008 și în baza acestui contract subscrisa am efectuat investițiile la imobil”

Obiectul contractului prezentat de petentă îl constituie: „*Comodantul pune la dispoziția comodatorului imobilul din str. loc. Tg. Mureș CF jud. Mureș, imobil care va fi folosit ca loc de depozitare în folosul SC ... SRL*”. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de 5 ani, respectiv 25.09.2008 – 25.09.2013, însă așa cum s-a mai arătat în prezenta decizie începând din luna aprilie 2009 imobilul în cauză a fost închiriat S.C.S.R.L iar în luna noiembrie 2011 acesta a fost vândut societății.

Petenta nu a prezentat nici pentru contractul de comodat și nici pentru contractul de închiriere vreun act adiționat prin care acestea să își înceteze valabilitatea, în condițiile în care imobilul a fost vândut, existând astfel pentru același imobil și pentru aceeași perioadă două contracte prin care se cedează folosința imobilului ceea ce ridică semne de întrebare privind cele susținute de petentă cu privire la imobilul din str.și destinația efectivă a acestuia vis-a vis de activitatea desfășurată de S.C. ... S.R.L.

Referitor la contractul de comodat, în completarea la referatul privind propunerile de soluționare a contestației, înregistrat la DGFP Mureș sub nr.05.07.2012, organele de inspecție fiscală precizând că acesta nu a fost prezentat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale și nici la contestația depusă în data de 12.06.2012, fapt care în opinia organelor de inspecție: *„ridică unele semne de întrebare asupra veridicității documentului în cauză - ținându-se cont și de părțile semnate ale înscrisului respectiv d-na..... d-l (asociați ai petentei) în calitate de comodatani, pe de o parte și S.C. ... S.R.L. reprezentată, din nou, de d-na (administrator al petentei) în calitate de comodatar”*.

Cu referire la contractul de comodat menționat, se rețin cele precizate de organele de inspecție în completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației și anume faptul că acesta nu se supune regulilor generale referitoare la contracte. Astfel, la cap. 9 “Despre probațiunea obligațiilor și a plății”, Secțiunea I “Despre înscrisuri”, par. 2 “Despre actele sub semnătură privată” art. 1182 din Codul civil ART. 1182, se prevede că: *“Data scripturii private nu face credința în contra persoanelor a treia interesate, decât din ziua în care s-a înfatisat la o dregatorie publica*), din ziua în care s-a înscris într-un registru public**), din ziua mortii a aceluia sau unui din acei care l-au subscris, sau din ziua în care va fi fost trecut fie și în prescurtare în acte facute de ofiteri publici***), precum procese-verbale pentru punerea pecetii sau pentru facerea de inventare.*

*) *Institutie de stat.*

**) *Registru anume destinat.*

***) *Functionar de stat”*.

Având în vedere faptul că, așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, contractul de comodat menționat mai sus nu a fost înregistrat la unitatea verificată (neavând atribuit un număr din registrul de intrări-ieșiri al S.C. ... S.R.L.) și nici la o altă terță persoană (organ fiscal teritorial, birou notarial, etc.) îndreptățită să țină un registru public, prevederile acestuia nu sunt opozabile organelor fiscale conform art. 1182 din Codul civil.

Chiar și în condițiile în care contractul de comodat menționat ar fi respectat cerințele Codului civil, acesta nu ar fi putut genera implicații fiscale, întrucât, având în vedere obiectul acestuia *„imobil care va fi folosit ca loc de depozitare în folosul SC ... SRL”*, petenta nu indică modalitatea în care a ceta s-a realizat, nu precizează ce anume a fost depozitat și nu prezintă nici un document justificativ prin care să facă dovada că imobilul ar fi fost utilizat în activitatea societății ca spațiu de depozitare (în perioada 25.09.2008, data încheierii contractului de comodat - 02.04.2009, dată la care a fost perfectat contractul de închiriere, prin care spațiul în cauză este pus la dispoziția societății pentru declararea acestuia drept sediu social).

Totodată, în acest sens, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul privind propunerile de soluționare a contestației, potrivit cărora S.C. ... S.R.L nu a avut declarat punct de lucru la adresa la care este situat imobilul în cauză în perioada 25.09.2008 – 02.04.2009.

● Pentru perioada 28.03.2008 – 25.09.2008 unitatea nu a prezentat nici cu ocazia inspecției și nici în susținerea contestației vreun document care să ateste faptul

că deținea în patrimoniu sau în folosință vreun bun imobil căruia să-i fie destinate bunuri și serviciile achiziționate în perioada respectivă, a căror valoare a fost înregistrată de unitate pe cheltuieli cu aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală fără a se face dovada că achizițiile în cauză au fost utilizate în activitatea societății în scopul obținerii de venituri impozabile.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, achizițiile de bunuri și servicii în valoare totală de ... lei din perioada martie 2008 – septembrie 2011 nu au nici o legătură cu activitatea societății astfel, prin înregistrarea acestora pe cheltuielile de exploatare în perioada respectivă S.C ... SRL a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de ... lei, fiind afectată astfel fiscalitatea în detrimentul bugetului de stat.

În contextul considerentelor prezentate anterior și având în vedere prevederile legale incidente în speță, întrucât argumentele petentei și documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să justifice faptul că achizițiile de bunuri și servicii în valoare totală de ... lei din perioada martie 2008 – septembrie 2011 sunt aferente realizării de venituri, se reține că, în mod legal, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile în sumă totală de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei, ***urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația 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).***

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 128, alin (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia: „ *Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: ... b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*”

- art. 137, alin. (1) di același act normativ, unde se menționează:

„ *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

- art. 140, alin. (1) din același act normativ, incident până la data de 30.06.2010, unde se stipulează:

„) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

și prevederile art. 140, alin. (1) din același act normativ, incident începând cu data de 01.07.2010, cu următorul conținut:

„ (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”.

În contextul considerentelor prezentate anterior referitor la impozitul pe profit și având în vedere prevederile legale citate mai sus, întrucât din argumentele și documentele prezentate în susținerea contestației nu rezultă că bunurile și serviciile achiziționate în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de lei.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei au fost calculate accesorii în cuantum de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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.**

5). Cap. III „Impozit pe profit” lit. e), f) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.5), a.6), d) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, - constatarea redată la lit. e)impozit pe profit și a.5 TVA) -, în luna iulie 2008, societatea a evidențiat, în contabilitate achiziții de mărfuri în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, de la S.C. S.R.L.; în evidența contabilă (anexa nr. 13 la R.I.F.) drept documente justificative pentru înregistrarea operațiunilor respective figurând facturile nr./29.07.2008 (cu valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei) și nr./29.07.2008 (cu valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei).

Înregistrarea pe cheltuieli a sumelor în cauză s-a efectuat în aceeași perioadă, cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală.

La control s-a constatat că, în fapt, în luna iulie 2008 S.C. ... S.R.L a efectuat o singură achiziție de mărfuri de la S.C. S.R.L. în baza facturii nr./22.07.2008 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (anexa nr. 14 la R.I.F.), pe care în mod eronat a înregistrat-o de două ori în data de 29.07.2009: o dată sub nr. 1351085 (număr ce reprezintă codul de înregistrare fiscală a furnizorului) cu valoarea corectă (... lei, cu TVA aferentă de ... lei) și încă o dată sub nr. cu dublul sumelor înscrise în documentul justificativ și anume ... lei, cu TVA aferentă ... lei; rezultând astfel că înregistrarea în contabilitate a sumei de ... lei cu TVA aferentă de ... lei s-a efectuat fără a avea la bază un document justificativ.

Din explicațiile date de reprezentantul societății rezultă că înregistrarea eronată în evidența contabilă s-a datorat faptului că factura primită (...../22.07.2008) conține

3 pagini, valoarea totală a facturii fiind înscrisă pe fiecare dintre acestea.

De asemenea, în luna ianuarie 2009 (anexa nr. 15 la R.I.F.), unitatea a înregistrat, în mod eronat, de două ori, factura nr./29.01.2009 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei emisă de către S.C. S.R.L. Iași.

În situațiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că sumele reprezentând înregistrări repetate nu au un suport documentar, cazul intrând astfel sub incidența prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal; fiind diminuat nejustificat profitul impozabil pe anii 2008 și 2009 cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei) și, implicit, a diminuat impozitul pe profit datorat cu suma totală de ... lei (... lei x 16%), sumă ce se constituie astfel în obligație de plată la buget.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), organele de inspecție fiscală au calculat 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 (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, unitatea a dedus fără a avea la bază documente justificative taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) încălcând prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, suma respectivă constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală ai calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă delei, în baza prevederilor art.119 și 120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul de procedura fiscală.

De asemenea, - *constatarea redată la lit. f) impozit pe profit și a.6 TVA* -, societatea a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă factura de storno nr.19.08.2008 emisă de S.C. S.R.L. Tg. Mureș (anexa nr. 17 la R.I.F.), cu valoarea de – (minus) ... lei și TVA aferentă de – (minus) ... lei, în sensul că a înregistrat această factură cu semnul plus (în negru).

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei s-a făcut în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cu aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Potrivit specificațiilor înscrise în factura respectivă aceasta a fost emisă de către S.C. S.R.L. în scopul stornării facturii nr./27.06.2008 cu valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, emisă tot de către aceasta, a cărei valoare a fost de asemenea înregistrată în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. în contul 628, aplicându-i-se un regim de deductibilitate fiscală.

Având în vedere modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor despre care s-a făcut vorbire mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C ... S.R.L., în loc să diminueze cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei, a mai înregistrat o dată această sumă drept cheltuială, majorând astfel, nejustificat, cheltuielile de exploatare în trimestrul III 2008 cu suma de ... lei (... lei x 2); așa fiind, în realitate nu există cheltuiala respectivă (... lei) și, ca atare, nu ne regăsim în textul art. 19, alin. (1) din Codul fiscal.

Drept urmare, baza impozabilă a fost corectată corespunzător cu suma de ... lei, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... 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 (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor respective, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. ... S.R.L., în loc să diminueze taxa pe valoarea adăugată dedusă cu suma de ... lei, a mai dedus o dată această sumă; așa fiind, în realitate nu există taxa pe valoarea adăugată deductibilă respectivă (... lei) și, ca atare, în speța nefiind îndeplinite prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei obligații fiscale suplimentare de ... lei și au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei în baza prevederilor art. 119 și 120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul de procedura fiscală.

În deconturile de TVA depuse de către S.C. ... S.R.L. - *constatarea redată la lit. d) TVA* -, pentru lunile iulie și decembrie 2008, precum și în luna martie 2009 (anexa nr. 59 la R.I.F.) unitatea verificată a înscris la poziția "Regularizări taxă dedusă" suma totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

Referitor la solicitarea organelor de inspecție unitatea verificată nu a fost în măsură să prezinte materialul documentar justificativ care a stat la baza efectuării operațiunilor respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că unitatea a dedus nejustificat TVA în cuantum de ... lei, sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului și 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. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală redată la acest punct din decizie, petenta a precizat în contestația formulată că acestea sunt eronate, deși în toate cazurile recunoaște că înregistrările efectuate în evidența contabilă reprezintă erori materiale, pe care: „am dorit a le remedia pe perioada controlului, însă organele de control ne-au refuzat acest drept și au recalculat impozitul pe profit calculat și accesoriile”. În susținerea afirmațiilor sale petenta invocă prevederile Ordinului 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile și ale art. 159 din codul fiscal.

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 stipulează:

„ (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; ...”.

- art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, 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”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, pentru aplicarea regimului fiscal de deductibilitate cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, trebuie să aibă la bază documente justificative. În situația prezentată la acest punct din decizie, cheltuielile analizate au fost evidențiate prin înregistrarea repetată a unor documente (au fost dublate atât documentele cât și sumele înscrise în documentul existent) sau prin înregistrarea cu semn schimbat a unor documente (sumele înscrise în factură erau cu semnul minus iar în evidența contabilă au fost înregistrate cu semnul plus); în ambele cazuri pentru sumele respective nu există documente justificative iar aceasta impune aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală. În condițiile date se concluzionează că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuielile analizate în categorie celor nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește punctul de vedere al petentei prezentat în contestația formulată se rețin următoarele aspecte:

- petenta recunoaște că înregistrarea unor cheltuieli în condițiile prezentate anterior reprezintă o eroare materială;

- prevederile legale invocate de petentă nu sunt aplicabile în speță întrucât acestea vizează corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente, și anume:

- Ordinul 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, la lit. A, pct. 5 din Anexa nr. 1 se precizează: „ În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii”

- art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„ (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și

valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”,

iar în Normele metodologice date în aplicarea art. 159 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, la pct. 81¹, alin. (2) se stipulează:

„(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal”.

Așadar, în textele de lege invocate de petentă nu se fac referire la corectarea unor erori de înregistrări contabile (cum se impunea în cazul analizat) ci acestea reglementează efectuarea de corecții în cazul în care sunt identificate greșeli de ordin formal în completarea documentelor.

În speță, petenta, reclamă organelor de inspecție fiscală faptul că i-au refuzat dreptul de a corecta erorile materiale constatate cu ocazia controlului.

În cazul în care erorile constatate erau de ordin formal, în baza prevederilor legale anterior citate corecțiile erau permise, organele de inspecție fiscală neavând cum să împiedice acest lucru. În cazul de față, însă, dublarea unor înregistrări contabile, înregistrarea cu semn schimbat a unui document ori înscrierea în decontul de TVA a unor sume pentru care nu au fost prezentate documente justificative, nu puteau fi corectate de către contribuabil după începerea inspecției fiscale întrucât aceasta ar fi modificat baza impozabilă atât în ceea ce privește impozitul pe profit cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

În speță, potrivit art. 84, alin. 6) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare: *„În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal”.*

Totodată, se reține că, chiar și în situația în care societatea ar fi efectuat din proprie inițiativă corectarea erorilor în cauză, efectul fiscal ar fi fost același, întrucât înregistrările contabile eronate au dus la majorarea nejustificată a cheltuielilor, corectarea acestora ar fi însemnat o diminuare a cheltuielilor cu implicații în baza impozabilă aferentă impozitului pe profit și în obligația efectivă de plată la bugetul de stat.

În condițiile date, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) înregistrate de unitatea fără a avea la bază documente justificative și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) prin aplicarea prevederilor art. 19, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de ... lei (... lei + ... lei) și penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei + ... 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 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.**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se arată:

„ *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

- art. 145, alin. (2), lit. a) din același act normativ, potrivit căruia:

„ *Sfera de aplicare a dreptului de deducere ...*

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

a) *operațiuni taxabile;”*

- art. 156², alin. (1) și (3) din Codul fiscal, potrivit căror:

„ *Decontul de taxă*

(1) *Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă. ...*

(3) *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”.*

Având în vedere prevederile legale redate mai sus și constatările redate în actele atacate, se retine ca în speță, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) a fost dedusă fără a avea la bază documente care să justifice acest; petenta, nici la control și nici la dosarul contestație, nu a prezentat documente justificative care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt prezentată.

În condițiile date, în mod corect organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă prin dubla înregistrare a unor documente ori prin efectuarea unor regularizări în decontul de TVA vizând taxa pe valoarea adăugată dedusă, prin aplicarea prevederilor art. 146, alin. (1), lit. a), art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei au fost calculate accesorii în cuantum de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) și penalități de întârziere în sumă de lei (... lei + ... lei + ... 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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.*

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

În fapt, în perioada aprilie 2009 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, în debitul contului 612 “ Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii” suma totală de ... lei (... lei/lună), cu aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil aferent aceleiași perioade; din partea contribuabilului se susține că suma respectivă reprezintă chirie achitată lunar pentru un spațiu.

La întrebarea pusă de organele de control cu privire la documentele care au stat la baza înregistrării sumei în cauză pe cheltuieli deductibile, adresa spațiului închiriat și scopul închirierii acestuia, reprezentantul societății, în Nota explicativă din data de 19.04.2012 (anexa nr. 10 la RIF), susține: “*Cheltuielile înregistrate în debitul contului 612, reprezintă cheltuieli aferente contractului de închiriere între și SC ... SRL.*”

Consider că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal datorită faptului că imobilul închiriat situat în Tg. Mureș str. NR. este folosit ca locuință de serviciu utilizată ca: depozitarea în funcție de necesitate a reperelor auto și accesorii care pretind o păstrare în condiții speciale (temp., umid., praf etc), întocmirea documentelor primare, păstrarea și arhivarea documentelor financiar contabile, asigurarea unui spațiu adecvat, fără a împiedica desfășurarea activității societății, potențialele verificări: fiscale, PSI, mediu, etc.”

Pentru a accepta deductibilitatea cheltuielilor respective, organele de inspecție fiscală au analizat dacă au fost respectate cerințele legii, specifice acestora, prevăzute la art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. m) din Codul fiscal și potrivit cărora cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri, acesta având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din analiza efectuată pe problematica în cauză, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, potrivit documentelor prezentate de societate și realitatea constatată la fața locului, închirierea imobilului respectiv nu se justifică.

În atare situație, la control, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), 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 în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

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

- art. 21, alin. (1) și (4). lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

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

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;...”

- pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit cărora:

„ Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate...”

Având în vedere prevederile legale anterior citate, constatările organelor de inspecție fiscală redactate în actele atacate și opinia petentei cu privire la acestea, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- referitor la cheltuielile înregistrate în contul 612 „Cheltuielile cu redevențe, locații de gestiune și chirii” în sumă de ... lei în Nota explicativă din data de 19.04.2012, reprezentantul societății precizează: *“Cheltuielile înregistrate în debitul contului 612, reprezintă cheltuieli aferente contractului de închiriere între și SC ... SRL.*

Consider că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal datorită faptului că imobilul închiriat situat în Tg. Mureș str. NR. este folosit ca locuință de serviciu utilizată ca: depozitarea în funcție de necesitate a reperelor auto și accesorii care pretind o păstrare în condiții speciale (temp., umid., praf etc), întocmirea documentelor primare, păstrarea și arhivarea documentelor financiar contabile, asigurarea unui spațiu adecvat, fără a împiedica desfășurarea activității societății, potențialelor verificări: fiscale, PSI, mediu, etc.”

- închirierea unui spațiu fiind încadrată, din punct de vedere fiscal, în categoria prestărilor de servicii, organele de inspecție fiscală au analizat dacă sunt respectate cerințele legii specifice acestora, pentru a putea aplica tratamentul fiscal adecvat speței. Astfel, potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) și alin. (4). lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cheltuielile cu prestările de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește condiția legală ce vizează existența unor contracte se reține faptul că la control, unitatea a prezentat Contractul de închiriere nr./01.03.2008 încheiat între (asociat și administrator al societății verificate) și S.C. ... S.R.L., având ca obiect: „*închirierea unui imobil situat în Tg. Mureș..... nr., jud. Mureș*” pentru o perioadă nedeterminată în schimbul unei chirii lunare de Euro. Locația imobilului menționat în contract nu corespunde cu adresa indicată în nota explicativă.

Ulterior, atașat înscrisului „Precizare la Contestație” petenta a prezentat un act adițional la contractul .../01.03.2008, în care se precizează faptul că: „... *Din eroare s-a greșit adresa imobilului care face obiectul contractului ...*” și se specifică că aceasta este: Tg. Mureș, str., nr., ap. În referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că acest înscris nu a fost prezentat nici cu ocazia controlului și nici la contestației ci doar ulterior ca o completare la contestație.

În condițiile date, documentele prezentate la control și la dosarul contestației răspund uneia dintre cerințele legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii – existența de contracte.

În ceea ce privește cea de a doua condiție și anume justificarea de către contribuabil a necesității contractării și prestarea efective a serviciilor contractate în strânsă legătură cu specificul activității desfășurate, organele de inspecție fiscală au reținut că această condiție nu este îndeplinită în cazul de față, bazându-se pe următoarele:

- în Nota explicativă dată cu ocazia controlului reprezentantul societății precizează: „*imobilul închiriat situat în Tg. Mureș, str. NR. ... este folosit ca locuință de serviciu*”; afirmația nu are însă suport legal, întrucât potrivit prevederilor art. 2, lit. d) din Legea locuinței nr. 114/1996, republicată locuința de serviciu este: „*Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale*”.

Noțiunea de locuință de serviciu este definită și prin Normele metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996, aprobate prin HG. Nr. 1275/2000, în care la art. 29, alin. 1) se precizează: „*Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă*”.

În temeiul acestor prevederi legale și a documentelor prezentate la control,

organele de inspecție fiscală au concluzionat că imobilul închiriat nu întrunește condițiile prevăzute de legislația în materie pentru a fi încadrate în categoria locuințelor de serviciu: nu se află în proprietatea societății și nu a fost închiriat vreunui salariat.

- potrivit bazei de date a instituției Finanțelor (Fiscnet) pentru S.C. ... S.R.L. nu figurează înregistrat cu destinația de punct de lucru, imobilul situat la adresa: Tg. Mureș, str. NR.;

- în urma deplasării la adresa sus menționată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că acest imobil este compus din: bucătărie, cămară, 3 camere și 2 băi, toate mobilate și utilate ca atare (pentru locuit și nu pentru desfășurarea unor activități economice), neputând fi astfel utilizat ca spațiu de depozitare sau birouri așa după cum se susține în nota explicativă; totodată, în urma deplasării la punctul de lucru situat în str. Bartok Bela, nr. 8, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, activitatea firmei (depozitare piese auto, contabilitate primară, etc.) se desfășoară la această locație.

În context, organele de inspecție fiscală au reținut și faptul că, la adresa din Tg. Mureș, str., nr. figurează domiciliul ambilor asociați ai S.C. ... S.R.L.: d-na și dl.

- în completarea contestației depuse inițial, atașat înscrisului „Precizare la contestație”, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./02.07.2012, petenta a prezentat planșe foto prin care s-a dorit a se dovedi că imobilul închiriat servește drept spațiu de depozitare „în cazul unor intemperii naturale (ploi sau zăpezi torențiale)”, când marfa depozitată în magazin se transportă în apartamentul închiriat. Afirmațiile petentei nu sunt însă susținute cu documente justificative din care să rezulte că cele precizate sunt conforme cu realitatea – spre exemplu: avize de expediere a mărfurilor de la un loc de depozitare la altul. În completarea la referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au reiterat faptul că apartamentul închiriat este mobilat și utilat pentru locuit și nu pentru desfășurarea unor activități de depozitarea a pieselor auto.

În contextul considerentelor anterior prezentate se reține că lipsa unor probe vizând realizarea efectivă, la locația indicată (Tg. Mureș, str., nr.) a activităților indicate în Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul legal al contribuabilului și faptul că unitatea avea în folosință alt spațiu adecvat desfășurării activității, reflecta ca necesitatea închirierii imobilului respectiv nu se justifică.

Întrucât, susținerile și documentele justificative prezentate de petentă nu sunt în măsură a schimba soluția fiscală aplicată de către organele de inspecție fiscală, ***urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de ... lei.***

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere 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 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.*

7). Cap. III „Impozit pe profit” lit. h) și Cap. III „, Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 7) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, direct în conturi de cheltuieli de exploatare (cont 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”, cont 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” și cont 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”) achiziții de piese de schimb și accesorii auto precum și servicii de reparații de la diverși furnizori, în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (în anexa nr. 22 la R.I.F. este redată situația facturilor și bunurilor achiziționate de la societățile respective).

Organele de inspecție fiscală nu au putut realiza o clarificare în problematica enunțată, sens în care au solicitat explicații scrise reprezentantului contribuabilului referitor la justificarea cheltuielilor în cauză; administratorul societății, în Nota explicativă dată în 26.04.2012 (anexa nr. 23 la R.I.F.), susține că: *„Nevoia de mijloace de transport în orice moment al unei zile calendaristice m-a determinat să nu fac rabat de la cheltuielile cu reparații ale acestora.*

Mai mult arăt că starea tehnică a autovehiculelor patrimoniale cât și a celui preluat prin comodat, au impus un volum mare de reparații respectiv și consum mare de piese de schimb și accesorii”.

Întrucât, cu ocazia controlului unitatea nu a fost în măsură să prezinte documente prin care să se facă dovada utilizării pieselor de schimb pentru activitatea societății, organele de inspecție fiscală au concluzionat că înregistrarea pe cheltuieli a valorii bunurilor în cauză nu este justificată.

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Codul fiscal suma reprezentând valoarea pieselor de schimb în cauză, ce se situează la nivel de ... lei, înregistrată pe cheltuieli de exploatare nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală; astfel, organele de inspecție fiscală au inclus suma de ... lei în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei precum și 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 în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, întrucât, unitatea nu a justificat cu documente faptul că achizițiile în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în baza prevederilor art. 145, alin. 2, lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de piese de schimb în sumă de ... lei și au calculat accesoriilor constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei în baza prevederilor art.119 și 120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul de procedura fiscală.

În contestația formulată, petenta precizează că reținerile organului de inspecție

fiscală sunt eronate și neconforme cu realitatea însă argumentele sale nu sunt susținute cu documente justificative.

În drept, speței analizate îi sunt aplicate următoarele prevederi legale:

- art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, 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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

- art. 21, alin. (1) din același act normativ, unde se stipulează:

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

Având în vedere textele de lege citate, cele redate în actele atacate și susținerile petentei din contestația formulată, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, direct în conturi de cheltuieli de exploatare (cont 6024, 604 și 611) achiziții de piese de schimb și accesorii auto precum și servicii de reparații de la diverși furnizori, în valoare totală de ... lei;

- potrivit evidenței contabile nu există localizate poziții de reparații care să acopere consumul de piese de schimb și accesorii;

- nu au putut fi identificate autovehiculele cărora le-ar fi fost destinate piesele respective, ori în unele cazuri pe facturi figurează numere de înmatriculare ale unor autovehicule ce nu fac parte din patrimoniul societății (ex. MS.....);

- nu există material documentar justificativ pentru darea în consum acestor bunuri;

- numărul de autovehicule existent în patrimoniul societății, cărora ar fi putut fi destinate piesele în cauză nu justifică nivelul sumelor respective înregistrate pe cheltuieli;

- conform specificațiilor din unele facturi, au fost achiziționate piese de schimb destinate unor mărci de autoturisme ce nu se află în patrimoniul firmei cum ar fi: far Jumper Ducato Boxer (FIAT), 4 buc. macara electrică fără motor GOLF 4 (VOLKSWAGN), macara electrică fără motorăș stânga față OCTAVIA (SKODA), jante hotel SEAT TOLEDO, piese schimb BMW, spoiler bară spate și far stânga AUDI A4, reparație AUDI, piesă schimb BMW, lunetă AUDI A4 BRK, turbo compresor AUDI, far AUDI A4, filtru combustibil și geam oglindă pentru GOLF IV, capotă GOLF IV, piese de schimb și manoperă BMW, aripă față AUDI A4, bară față A4, etc.

Opinia petentei cu privire la cele redate mai sus este aceea că societatea deținea în patrimoniu mai multe autovehicule iar în perioada supusă verificării au fost efectuați mulți kilometri pentru onorarea contractelor de furnizare încheiate cu diferite societăți, iar datorită faptului că autovehiculele au fost achiziționate second hand petenta consideră că se justifică cantitatea de piese de schimb înregistrată în evidența contabilă. Referitor la constatare organelor de inspecție fiscală potrivit căreia unele piese de schimb achiziționate erau destinate unor tipuri de autoturisme care nu se află în patrimoniu ori folosința societății petenta susține că: *„ Simplul fapt că în cuprinsul*

unor facturi este specificat piese de schimb pentru mărci de autovehicule care nu există în patrimoniul subscrisei nu înseamnă că aceste piese nu au fost folosite ...” .

Se reține că, prin contestație, petenta nu face nici o referire concretă, punctuală cu privire la reținerile echipei de control privind lipsa documentelor justificative de dare în consum a pieselor, la autovehiculele care figurau ca fiind reparate și care în fapt nu aparțineau societății. Întrucât, prin cele redată în contestație petenta își exprimă doar neacceptarea constatării organelor de inspecție fiscală însă, fără argumente, trimiteri la texte de lege și fără probe prin care să justifice achiziția și darea în consum a pieselor de schimb pentru activitatea societății, acestea nefiind în măsură să combată constatările redată în actele atacate, ca atare, susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În condițiile date, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în conturile 6024, 604 și 611 ce reprezintă valoarea pieselor de schimb a căror achiziție și consum nu se justifică și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale citate, incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de

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, din care majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.***

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

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile ...”.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și considerentele prezentate referitoare la impozitul pe profit, se reține că în speță, pentru piesele de schimb achiziționate și date în consum fără ca societatea să dovedească că acestea ar fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în cauză.

Întrucât, argumentele prezentate la dosarul contestației nu sunt de natură să schimbe constatarea redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă pieselor de schimb în cauză.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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 și ... lei penalități de întârziere).*

8). Cap. III „Impozit pe profit” lit. i) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în lunile februarie și august 2011, în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L., în contul 6250 „Cheltuieli cu deplasări, deductibile” au fost înregistrate sumele de ... lei, respectiv ... lei, pentru care, la control, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că sumele menționate anterior vizează deplasări efectuate în folosul activității societății.

În Nota explicativă dată de reprezentantul unității în fața organelor de inspecție fiscală în data de 26.04.2012 (anexa nr. 23 la R.I.F.), referitor la problematica în cauză, acesta susține că: „ Sumele înregistrate în contul 625, reprezintă într-adevăr cheltuieli de deplasare pentru care am omis întocmirea ordinului de deplasare cât și celelalte documente care să ateste deplasarea în interes de serviciu”.

Întrucât la control unitatea nu a prezentat documente care să justifice îndeplinirea condițiilor legale de deductibilitate fiscală a cheltuielilor în cauză organele de inspecție fiscală au inclus în baza impozabilă aferentă impozitului pe profit suma de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei (... lei + ... lei) și au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală anterior redată în contestație, petenta susține că aceasta este eronată, precizând că sumele respective reprezintă în fapt cheltuieli efectuate de salariații (asociați) și cu ocazia concediului de odihnă petrecut în Republica Dominicană și că acestea au fost efectuate ca și cheltuieli sociale. În susținerea afirmațiilor sale, petenta invocă prevederile art. 21, alin. 3, lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează regimul fiscal al cheltuielilor sociale.

Totodată, petenta precizează în contestația formulată faptul că aceste cheltuieli au fost considerate cheltuieli sociale, acestea încadrându-se în cota de 2% din fondul de salarii.

Contestatoarea reclamă faptul că organele de inspecție nu au solicitat informații despre evidența personalului care ar fi clarificat natura cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă. Mai mult, petenta nu înțelege de ce organul de control a solicitat „ordine de deplasare” având în vedere că pe perioada efectuării concediului de odihnă nu se emit astfel de documente.

În opinia contestatoarei, organele de inspecție au încadrat eronat cheltuielile înregistrate de societate iar pe cale de consecință au stabilit obligații suplimentare de plată pe care unitatea nu le datorează.

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

- art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

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

- art. 21, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„ (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme; [...]

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap. VII „Funcțiunea conturilor” :

„ Contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu deplasările, detașările și transferările personalului.

În debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" se înregistrează:

- sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări (inclusiv transportul) (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);

- sume în curs de clarificare (473).”

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- suma de ... lei, respectiv ... lei analizate în actele atacate de petentă și în prezenta decizie au fost înregistrate de către S.C. ... S.R.L. în contul 6250 „Cheltuieli cu deplasări, deductibile” – cont analitic creat de societatea la contul sintetic 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” în lunile februarie și, respectiv, august 2011;

- în fișa contului 6250 pentru anul 2011, suma de ... lei apare într-o singură poziție, iar la coloana destinată a fi completată cu felul documentului și numărul acestuia apare nominalizată factura nr./07.02.2011.

În ceea ce privește suma de ... lei, potrivit fișei, acesta are următoarea componență: - extras de cont pentru suma de ... lei;

- factura nr. ... pentru suma de ... lei;

- ordin de deplasare pentru suma de ... lei;

- bon nr. pentru suma de ... lei.

documente care, așa cum s-a reținut de către organele de inspecție în actele atacate nu au fost prezentate la control dar nici ulterior la depunerea contestației.

- în contestație petenta precizează: „ ...organul de control a copiat în xerox factura cu contravaloarea serviciilor turistice fără să ne solicite alte elemente ... ”.

Această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din actele atacate și din Referatul privind propunerile de soluționare a contestației rezultă faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat atât explicații verbale cât și explicații scrise cu privire la problematica în cauză, dovadă în acest sens fiind și este Nota explicativă dată de reprezentantul contribuabilului în data de 26.04.2012 (anexa nr. 23 la Raportul de inspecție fiscală) la întrebarea organelor de

inspecție fiscală cu privire la faptul că, la control, pentru cele două sume înregistrate în contul 6250 nu au fost prezentate documente din care să rezulte că acestea vizează deplasări efectuate în folosul activității societății, administratorul unității precizând: „ Sumele înregistrate în contul 6250, reprezintă într-adevăr cheltuieli de deplasare pentru care am omis întocmirea ordinului de deplasare și celelalte documente care să ateste deplasarea în interes de serviciu”.

În situația dată, întrucât, prin nota explicativă se recunoaște faptul că sumele înregistrate în contul 6250 reprezintă cheltuieli de deplasare pentru care însă nu au fost întocmite documente din care să rezultă că acestea s-ar fi realizat în interesul societății, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod corect și în conformitate cu dispozițiile legale în materie au aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile respective.

- cu referire la speța în cauză, în contestație petenta mai face și următoarea precizare: „ cheltuielile efectuate de societatea noastră prin plata unor servicii turistice pentru odihnă pentru salariații ... și au fost efectuate ca și cheltuieli sociale, prevăzute la art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal Menționăm că și erau în concediu de odihnă așa cum rezultă și din pontajul întocmit pentru lunile respective...organul de control nu a solicitat precizări despre salariați referitoare la modul de pontare a lor pentru luna februarie 2011 și august 2011.... Având în vedere faptul că salariații nu desfășurau o deplasare în interes de serviciu, în baza vreunui ordin de delegație, ... nu înțelegem de ce organul de control a solicitat ordine de deplasare”

În cauză, se reține că susținerile petentei din contestație sunt în totalitate diferite de cele menționate în nota explicativă dată cu ocazia inspecției fiscale: sumele analizate erau (potrivit notei explicative) cheltuieli de deplasare iar în contestație sunt declarate ca fiind cheltuieli sociale, inițial se recunoaște că s-a omis întocmirea ordinului de deplasare pentru ca ulterior să nu se înțeleagă de ce organul de control a solicitat un astfel de document, se recunoaște că sumele sunt cheltuieli de deplasare dar nu poate fi înțeles faptul că organul de inspecție nu a solicitat informații referitoare la pontarea salariaților în perioada respectivă

- În ceea ce privește încadrarea cheltuielilor analizate în categoria celor sociale, se reține că la art. 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează: „, 3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

...

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare ... În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: ..., costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora...”.

Potrivit prevederilor legale citate costul prestațiilor pentru odihnă pentru salariații societății este deductibil la calculul profitului impozabil în cazul în care acesta se încadrează în limita de 2% din fondul de salarii.

În contestație petenta precizează: „, la calculul impozitului pe profit pe anul 2011 se poate vedea că aceste cheltuieli au fost considerate cheltuieli sociale, verificându-se dacă se încadrează în cota de 2% din fondul de salarii, iar având în

vedere că s-a îndeplinit această condiție contravaloarea acestor servicii este deductibilă integral la calculul impozitului pe profit”, însă afirmațiile petentei nu sunt susținute cu documente justificative și calcule care să probeze cele precizate.

Cu privire la opinia petentei referitoare la încadrarea costului prestațiilor pentru odihnă în categoria cheltuielile sociale în referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au menționat că aceasta este „falsă”, justificându-și afirmația după cum urmează:

- potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2011, fondul de salarii al S.C. ... S.R.L. pentru anul 2011 a fost de ... lei;

- prin aplicarea procentului de 2% asupra acestuia rezultă nivelul cheltuielilor sociale deductibile care, în cazul de față, este de ... lei (... lei x 2%). Se poate observa că:

- în accepțiunea în care cheltuielile în cauză ar fi încadrate în categoria celor sociale, doar o mică parte din acestea ar beneficia de un tratament fiscal de deductibilitate la calculul profitului impozabil;

- în context, este de reținut și faptul că organele de inspecție fiscală au menționat în referatul întocmit că, în cuprinsul contestației petenta mai susține și în legătură cu alte cheltuieli că s-ar încadra în categoria celor sociale.

În speță se reține că potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene înregistrarea evidențierea în contabilitate a cheltuielilor sociale se face cu ajutorul contului 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”.

Deși, în contestație petenta susține că cheltuielile analizate ar fi cheltuieli sociale, acestea nu au fost evidențiate în contabilitate în contul corespunzător ci, așa cum a precizat în nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, acestea reprezintă cheltuieli de deplasare înregistrate corespunzător în contul 6250 „Cheltuieli cu deplasări, deductibile”.

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 cheltuielilor nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar 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 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).**

9). Cap. III „Impozit pe profit” lit. j) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.8) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în luna martie 2008, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în debitul contului 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” în corespondență cu contul 231 „Imobilizări

corporale în curs de execuție” suma de ... lei, pentru care a aplicat un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil. Întrucât, la control nu au fost prezentate documentele justificative care au stat la baza efectuării înregistrării respective, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului legal al S.C. ... S.R.L.. În Nota explicativă dată în 26.04.2012 (anexa nr.23 la R.I.F.) administratorul societății susține că: „ În luna martie 2008, în intenția de a construi un gard la viitorul sediu social al firmei, am depozitat materialele necesare, crezând că fiind o zonă în plină construcție aceste materiale vor fi în siguranță.

O verificare la un interval redus de timp a existenței acestora, am constatat dispariția lor”.

Având în vedere cele redate mai sus, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal, au inclus suma de ... lei în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei (... lei X 16%).

Pentru debitul suplimentar organele de inspecție fiscală au stabilit 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 (... lei x 15%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, organele de inspecție au reținut că unitatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă unor materiale de construcție, în valoare de ... lei, constatate lipsă în gestiune în luna martie 2008, nefiind astfel respectate prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Codul fiscal.

Având în vedere cele redate mai sus, organele de inspecție au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ... lei și au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

Referitor la cele redate anterior, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate, precizând că, în fapt, în luna martie 2008 au fost achiziționate materiale de construcții pentru construirea unui gard în vederea împrejmuirii terenului unde se afla imobilul proprietatea asociaților, care ulterior a devenit sediul social al S.C. ... S.R.L., în susținere petenta a anexat contestației fișa contului 604 pentru perioada 01.01.2008 – 30.09.2011.

Din punct de vedere al încadrării legale, petenta menționează că cheltuielile analizate nu se află printre cele nominalizate de legiuitor ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, concluzionând că organele de control au aplicat un regim fiscal eronat cheltuielilor în cauză.

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

- art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

...

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă

aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; ...”

- pct. 41 și 42 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se stipulează:

41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Prevederile legale anterior citate reglementează cu claritate regimul fiscal al cheltuielilor aferente bunurilor constatate lipsă din gestiune, astfel, în cazul în care valoarea unor astfel de bunuri nu poate fi imputată (eventual persoanelor vinovate pentru dispariția lor) ori nu a fost asigurată în condițiile legii, aceasta reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Pentru dispariția bunurilor reprezentanții societății ar fi trebuit să sesizeze organele de poliție abilitate pentru a constata starea de fapt și a întocmi documentele ce se impun în situația dată, și pentru a se încerca recuperarea acestor bunuri de la persoanele vinovate de dispariția lor, însă petenta nu a prezentat nici la control și nici la dosarul contestației nici un document în acest sens, ceea ce este de natură a duce la concluzia că nu s-a întreprins nici un demers în recuperarea bunurilor a cărei dispariție au constatat-o reprezentanții unității, aceștia rezumându-se doar la înregistrarea valorii acestora pe cheltuieli, pentru care s-a aplicat, contrar prevederilor legale, un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

În contextul considerentelor prezentate anterior având în vedere prevederile legale citate se reține că, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în contul 604 ce reprezintă valoarea unor bunuri constatate lipsă din patrimoniul societății și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%) prin aplicarea prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma 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 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).***

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în cauză, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arata:

„ Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

- art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„ (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: , ... d) bunurile constatate lipsă din gestiune” .

Având în vedere prevederile legale redate mai sus și considerentele prezentate referitoare la impozitul pe profit se retine ca în speță, bunurile constatate lipsă din gestiunea S.C. ... S.R.L. pot fi considerate drept livrare de bunuri cu plata, petenta, nici la control și nici la dosarul contestație, neprezentând dovezi care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt constatată cu ocazia controlului.

În condițiile date, în mod corect organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiunea societății și evidențiate în contabilitate prin intermediul articolului contabil 604 = 231, prin aplicarea prevederilor art. 128, alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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).***

10). Cap. III „Impozit pe profit” lit. k) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2009-septembrie 2011, societatea verificată a efectuat eronat descărcarea din gestiune a mărfurilor, având drept consecință majorarea nejustificată a cheltuielilor privind mărfurile vândute (pentru anii 2009, 2010 și perioada ian. – sept. 2011).

În timpul controlului organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea calculelor privind descărcarea din gestiune a mărfurilor, în conformitate cu prevederile pct. 160 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, rezultând diferențe, în cuantum de ... lei, între cheltuielile înregistrate de unitate pe debitul contului 607 “Cheltuieli privind mărfurile” și cele rezultate în urma recalculării sumelor aferente descărcării de gestiune a mărfurilor (anexa nr. 27 la R.I.F.).

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin maniera de calcul al costului mărfurilor vândute societatea a denaturat rezultatul fiscal aferent anilor 2009, 2010 și perioada ian. – sept. 2011, în sensul diminuării acestuia, cu suma totală de ... lei (...lei + ... lei + ... lei), fiind încălcate prevederile art. 21, alin. 1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele redată mai sus, organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit suma de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), 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 (... lei x 15%) în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea redată anterior petenta consideră că reținerile organelor de control nu sunt întemeiate, întrucât operațiunea de descărcare a gestiunii de mărfuri s-a făcut în baza unui program informatic asupra căruia nu se poate interveni, programul fiind avizat de M.F.P. În susținere, petenta a depus la dosarul contestației o sinteză a programului de descărcare de gestiune pentru perioada respectivă.

De asemenea, petenta consideră că încadrarea legală aplicată de către organele de control nu este corectă, stabilirea unui impozit pe profit suplimentar fiind eronată.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuielile deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

- pct. 160 din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se stipulează:

„ 160. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

...

(4) *Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:*

Soldul inițial al + Diferențe de preț aferente

$$\text{Coeficient de}^*2) = \frac{\text{diferențelor de preț}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

**2) La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul inițial al contului de mărfuri și valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.*

(5) Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri.

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

(8) În comerțul cu amănuntul poate fi utilizată metoda prețului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, în cazul în care mărfurile sunt evidențiate în contabilitatea societății la preț de vânzare cu amănuntul, descărcarea gestiunii se face cu ajutorul coeficientului de repartizare K, calculat așa cum este redat mai sus. În cauză se reține că S.C. ... S.R.L conduce evidența la preț de vânzare cu amănuntul a gestiunii de piese auto.

Prin aplicarea coeficientului asupra vânzărilor aferente unei perioade se stabilește adaosul comercial aferent livrărilor din perioada respectivă, după care printr-un calcul matematic prin scăderea din valoarea vânzărilor a adaosului calculat (cu ajutorul coeficientului K) și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă se stabilește costul mărfurilor vândute în perioada respectivă, care se înregistrează în contul 607,, Cheltuieli privind mărfurile” și reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Cu ocazia controlului efectuat la S.C. ... S.R.L. organele de inspecție fiscală au analizat modul de descărcare a gestiunii de piese auto și urmare calculelor efectuate prin modalitatea prezentată mai sus au concluzionat că unitatea, în mod eronat.

Opinia petentei cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală din actele atacare referitor la modul de descărcare a gestiunii de piese auto potrivit căreia a înregistrat în contul 607 o sumă mai mare decât cea care a rezultat prin aplicarea algoritmului de calcul, este aceea că eroarea s-ar datora programului informatic utilizat, asupra căruia nu se poate interveni. În susținerea afirmației petenta nu prezintă argumente sau nu face trimiteri la texte de lege care să permită încadrarea sumei înregistrată în plus în contul 607 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

Susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât verificarea datelor înregistrate în evidența contabilă revine societății, care nu se poate limita doar la prelucrarea unor date cu ajutorul unor sisteme informatice fără a face o verificare a acestora, iar înregistrarea unor elemente de cheltuieli ori venituri fără o verificare prealabilă a acestora poate afecta fiscalitatea fie într-un sens fie în altul.

În acest sens, la art. 23, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare se stipulează: „, *Persoanele prevăzute la art. 1 care utilizează sisteme informatice de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora ...*”.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale citate, 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 cheltuielile în sumă de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar 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 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/dobânzi + ... lei penalități de întârziere)

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

În fapt, în perioada verificată, unitatea a înregistrat în debitul contului 6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” în corespondență cu contul 28133 “Amortizarea mijloacelor de transport” diverse sume, reprezentând amortizarea mijloacelor de transport existente în patrimoniul societății, pentru care a aplicat un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

La solicitarea organelor de control, unitatea a prezentat o situație (anexa nr. 29 la R.I.F.) privind calculul amortizării aferentă mijloacelor de transport. În urma analizării acesteia, organele de inspecție fiscală au constatat că modul de calcul nu este în conformitate cu prevederile legale în materie, și anume: art. 24, alin. (11) lit. a)

și alin. (6), lit. c) din Codul fiscal și Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în timpul controlului organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea amortizării, în conformitate cu dispozițiile legale de reglementare în materie, situația acesteia fiind redată în anexa nr. 30 la raportul de inspecție fiscală.

Din compararea sumelor rezultate în urma recalculării, cu cele înregistrate de către unitate în contul de cheltuieli de exploatare 6811 în corespondență cu contul 28133 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență totală de ... lei, sumă ce, în fapt, a fost considerată la control ca fiind o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, prin maniera de calcul a amortizării mijloacelor de transport existente în patrimoniu și înregistrarea sumelor rezultate pe cheltuieli de exploatare, societatea a denaturat rezultatul fiscal aferent anilor 2008, 2009, 2010 și perioada ianuarie – septembrie 2011, în sensul diminuării acestuia, cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei).

În baza prevederilor art. 21, alin. 1) din Codul fiscal organele de inspecție au inclus suma de ... lei în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit și au stabilit un impozit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar de plată organele de inspecție fiscală au calculat în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei x 15%) în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea redată mai sus, în contestația formulată petenta precizează că reținerile organelor de control sunt eronate și menționează că metoda de amortizare utilizată - amortizarea accelerată – a fost aplicată datorită faptului că mijloacele de transport sunt folosite extrem de mult. Astfel, petenta susține că în perioada supusă verificării s-au efectuat mulți kilometri pentru ducerea la îndeplinire a contractelor de furnizare piese perfectate cu diferite societăți comerciale, veniturile realizate din aceste contracte reprezentând aproximativ 95% din cifra de afaceri a societății.

Petenta mai precizează în susținerea contestației faptul că, kilometri parcurși au fost efectuați pe teritoriul României iar vehiculele utilizate au fost achiziționate second hand, iar în aceste condiții consideră că metoda utilizată este justificată.

Totodată, în ceea ce privește încadrarea legală a cheltuielilor respective în categoria celor nedeductibile fiscal de către organele de inspecție, petenta consideră că legiuitorul a indicat cu claritate care sunt cheltuielile care sunt considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil iar cheltuielile analizate în speță nu se regăsesc printre acestea și în consecință unitatea în mod corect a aplicat un regim de deductibilitate fiscală acestor cheltuieli.

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

- art. 24, alin. (11), lit. a) din Codul fiscal potrivit căruia:

„(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

- art. 24, alin. (6) din același act normativ, unde se stipulează:

„(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă”.

- Hotărâre nr. 2139 / 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

- art. 21, alin. (3), lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

„ Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

...

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; ...”.

- art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, potrivit căruia:

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

Potrivit prevederilor art. 24, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în cazul mijloacelor de transport - lit. c) - se poate opta pentru aplicarea metodei de amortizare liniară sau degresivă.

Aplicarea metodei de amortizare accelerată se poate aplica doar în cazul anumitor mijloace fixe, nominalizate expres de legiuitor - la lit. b) - , mijloacele de transport neregăsindu-se printre acestea.

Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, bunurile analizate (autoturism Volkswagen – 3 buc, autoturism Cady și Smart, scuter) se încadrează în Grupa 2 - Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații, Subgrupa 2.3 – Mijloace de transport, clasa 2.3.2 – Mijloace de transport auto, subclasa 2.3.2.1. – Mijloace de transport pentru persoane, familia 2.3.2.1.1. – Autoturisme, și au o durată normală de funcționare ce se încadrează între 4 și 6 ani.

Societatea care deține în patrimoniu mijloace fixe are posibilitatea recuperării valorii de intrare a acestora prin înregistrarea treptată pe cheltuieli, prin intermediul amortizării, în perioada când acestea sunt utilizate în activitatea unității, ținând cont de prevederile H.G. nr. 2139/2004.

În funcție de valoarea de intrare a mijlocului fix și durata normată de funcționare se calculează cota anuală/lunară de amortizare aferentă unui mijloc fix; prin aplicarea cotei la valoarea de intrare rezultă valoarea amortizării care poate fi înregistrată pe cheltuieli.

În condițiile în care valoarea amortizării lunare înregistrată pe cheltuieli este

mai mare decât valoarea ce rezultă din aplicarea cotelor lunare de amortizare, stabilite potrivit reglementărilor legale (anterior prezentate) diferența reprezintă o cheltuială care nu vizează perioada fiscală respectivă și, ca atare, nu este aferentă realizării de venituri, fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Având în vedere prevederile legale anterior citate se reține că, în speța analizată, în mod corect, organele de inspecție fiscală au reținut că în cazul autoturismelor aflate în patrimoniul S.C. ... S.R.L. nu poate fi aplicată metoda de amortizare accelerată. Prin aplicarea, în mod eronat, a acestei metode a rezultat o majorare a cheltuielilor de exploatarea ale perioadei care nu se justifică în termeni legali.

Susținerea petentei potrivit căreia a aplicat metoda de amortizare accelerată întrucât autoturismele erau second - hand și erau utilizate intens pentru onorarea clauzelor contractuale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației atâta timp cât legiuitorul a nominalizat în mod expres care sunt categoriile de mijloacele fixe pentru care se poate aplica metoda respectivă fără însă a preciza eventuale alte elemente care să permită abaterea în vreun sens sau altul de la prevederile legii.

În ceea ce privește încadrarea legală a cheltuielilor respective în categoria celor nedeductibile fiscal de către organele de inspecție, petenta consideră că legiuitorul a indicat cu claritate care sunt cheltuielile care sunt considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil iar cheltuielile analizate în speță nu se regăsesc printre acestea și în consecință unitatea în mod corect a aplicat un regim de deductibilitate fiscală acestor cheltuieli.

Așa cum rezultă și din referatul privind propunerile de soluționare a contestației petenta a dat textului de lege o interpretare de manieră să favorizeze contribuabilul; într-adevăr legiuitorul la art. 21, alin. (4) din Codul fiscal nominalizează o serie de cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil, însă organele de inspecție fiscală, în stabilirea tratamentului fiscal aplicabil cheltuielilor cu amortizarea care depășesc cota de amortizare aferentă categoriei în care se încadrează mijloacele fixe analizate, au aplicat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal potrivit căruia: „ *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare*” și nicidecum prevederile legale invocate de petentă.

Totodată, potrivit prevederilor art. 21, alin. (3), lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „ *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: ... i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; ...*”. Așa cum rezultă din aceste prevederi legale reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal doar partea din cheltuielile cu amortizarea care se încadrează în limita prevăzută la art. 24 din același act normativ, pentru diferență se aplică un regim de nedeductibilitate fiscală, așa cum de altfel au procedat și organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului.

Prin urmare, în baza prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redate, coroborate cu prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea

profitului impozabil cheltuielile în suma de ... lei înregistrate în contabilitate prin aplicarea unei metode greșite de amortizare a mijloacelor fixe, 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).**

12). Cap. III „Impozit pe profit” lit. m), n) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 9), a.10) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada februarie 2008 – septembrie 2011, conform situației prezentată de administratorul S.C. ... S.R.L. în timpul controlului (anexa nr. 32 la R.I.F.), unitatea verificată a „...decontat la furnizori și utilizat în scop personal”, 6960 litri combustibil, în valoare totală de ... lei, cu TVA aferent în suma totală de ... lei – suma respectivă fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare cont 6022 „Cheltuieli privind combustibilul” și dedusă la calculul profitului impozabil, în situația în care, aceasta nu vizează activitatea firmei.

În condițiile prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, valoarea carburantului în cauză, ce se situează la nivel de ... lei, înregistrată pe cheltuieli de exploatare nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală.

Urmare a celor mai sus constatate și redate, în timpul controlului s-a procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, în cuantum de **... lei** (... lei x 16%) și s-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** în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, în baza prevederilor art. 128, alin (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în **... lei** și 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** în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2010 S.C. ... S.R.L. a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloarea combustibilului achiziționat și utilizat pentru „...autoutilitară MERCEDES SPRINTER cu numărul de înmatriculare MS”, care face obiectul Contractului de comodat încheiat în data de 16.12.2007(anexa nr.35 la R.I.F.) între societatea verificată și

Urmare verificării documentelor financiar-contabile s-a constatat că în perioada sus menționată autoutilitară cu numărul de înmatriculare MS a fost utilizată de

către SC ... SRL; în perioada respectivă, ca mijloc de transport, societatea verificata a utilizat autovehiculele Volkswagen CADY cu nr. de înmatriculare MS și Volkswagen Passat cu numărul de înmatriculare MS, așa cum rezultă din datelor înscrise atât pe facturile de achiziție, cât și pe facturile emise de societatea verificata.

În condițiile prezentate mai sus, prganele de inspecție fiscală au reținut că, valoarea carburantului în cauză, ce se situează la nivel de ... lei, înregistrată pe cheltuieli de exploatare nu îndeplinește condiția de deductibilitate fiscală prevăzute la art. 21, alin. (1) din Codul fiscal.

În timpul controlului organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impozitare cheltuielile în sumă de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei, precum și 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 în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, în baza prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil decontat pentru mijlocul de transport preluat prin comodat, stabilind o obligație suplimentară de plată în sumă de ... lei și 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 în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea referitoare al combustibilul utilizat în scop personal, petenta precizează că aceasta este eronată și nefondată motivându-și susținerea prin faptul că, la solicitarea organelor de control a întocmit o situație privind consumul de carburanți utilizați pentru parcul de autovehicule care se află în proprietatea sau folosința societății, însă această situație reprezintă doar un calcul estimativ care nu reflectă situația efectivă, reală a combustibilului consumat. Petenta mai menționează și faptul că pentru toată cantitatea de combustibil folosită și a cărei contravaloare a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile deține documente justificative - ordine de deplasare care atestă kilometri parcurși, precum și punctele geografice între care s-a efectuat deplasările.

În ceea ce privește combustibilul aferent mijlocului de transport luat în comodat petenta precizează că susținerile organelor de control sunt nefondate, întrucât, simplul fapt că în perioada verificată societatea deținea în patrimoniu sau folosință și alte mijloace de transport nu înseamnă că aceasta nu a utilizat autoutilitara Mercedes Sprinter cu numărul de înmatriculare MS și subliniază faptul că pentru toată cantitatea de combustibil folosită deține documente justificative - ordine de deplasare - care atestă kilometri parcurși.

De asemenea, petenta invederează în ambele cazuri faptul că cheltuielile cu combustibilul nu se regăsesc printre cele nominalizate de legiuitor ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și astfel pentru aceste cheltuieli nu se poate aplica un regim fiscal de nedeductibilitate fiscală așa cum în mod eronat a procedat organul de control.

În drept, spețelor analizate le sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

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

Potrivit celor menționate în actele atacate și în contestația depusă de petentă, se reține că, organele de control au solicitat reprezentantului societății întocmirea unei situații privind consumul de combustibil în perioada supusă verificării, situație întocmită de către acesta și prezentată în anexa nr. 32 la raportul de inspecție fiscală.

Din analiza datelor cuprinse în situație rezultă că s-a făcut o defalcare a consumului pe diferite mijloace auto (Sprinter MD-...., Volswagem B-...., Cady MS-...., Volswagem B-...., Smart MS-...., BMW MS-....) și s-a indicat distinct pe luni și ani calendaristici cantitatea și prețul unitar pentru combustibilul utilizat în scop personal (potrivit prezentate de unitate la control - anexa nr. 32 la RIF); dintr-un calcul matematic prin însumarea cantităților indicate de reprezentantul contribuabilului organele de inspecție fiscală stabilind cantitatea de combustibil utilizat în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate, respectiv 6.960 litri, cu o valoare de ... lei. După cum rezultă din actele atacate unitatea nu a prezentat la control nici un alt document în legătură cu consumul de combustibil.

Ulterior, la dosarul contestației, petenta atașează xerocopii ale unor ordine de deplasare menite a justifica consumul de combustibil din perioada verificată, inclusiv cel indicat de reprezentantul societății ca fiind utilizat în scop personal și decontat în favoarea unor furnizori și tratat ca atare din punct de vedere fiscal de către echipa de control.

Din analiza documentelor prezentate ulterior cu ocazia depunerii contestației se rețin următoarele aspecte:

- „ordinele de deplasare” prezentate doar la contestație, potrivit celor reținute de către organele de inspecție fiscală în referatul privind propunerile de soluționare a contestației nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Ordinul M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, spre exemplificare: documentele nu conțin data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație, semnături ale controlului financiar preventiv, ale persoanei care verifică decontul și ale titularilor de avansuri;

- deși ca durată a deplasării este trecut în general un număr mare de zile (frecvent chiar o lună) pe respectivele înscrisuri, fără excepție, este aplicată o singură stampilă a unității unde se menționează că s-ar fi efectuat deplasarea;

- potrivit Ordinului M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile formularul „ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)” servește ca:

„ - *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

3. Circulă:

- la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;
- la persoana care efectuează deplasarea;
- la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;
- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie;

- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;
- la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans”.

Textul de lege anterior citat stabilește cu claritate în ce condiții se întocmește documentul, care sunt informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă și care este rolul său în circuitul contabil.

În condițiile date, analizând documentele prezentate de petentă vis-a-vis de reglementările legale anterior citate se reține că acestea nu pot avea calitatea de documente justificative în spețele analizate întrucât, pe de o parte nu conțin toate informațiile minimale stabilite de legiuitor iar pe de altă parte documentul „*Ordin de deplasare*” în sine este destinat pentru justificarea avansurilor primite/de primit pentru deplasări, respectiv pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate cu ocazia deplasărilor și nici într-un caz nu reprezintă document pentru

justificarea consumului de combustibil (pentru justificarea consumului de combustibil unitatea trebuia să întocmească foi de parcurs, respectiv fișa activității zilnice pentru fiecare mijloc de transport în parte).

Referitor la combustibilul decontat pentru autovehiculul luat în comodat în afară de „ordinele de deplasare” care, pe considerentele prezentate mai sus nu pot avea calitatea de documente justificative pentru consumul de combustibil, petenta a prezentat în completare la contestație (atașat înscrisului „precizare la contestație”) copii ale unor facturi emise de S.C. ... S.R.L. În completarea la referatul privind propunerile de soluționare a contestației, transmisă cu Adresa nr. /05.07.2012 înregistrată la DGFP Mureș sub nr. /05.07.2012, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele aspecte:

- pe facturile respective (prezentate în copie) inițial a fost înscris la rubrica „Mijlocul de transport” autovehiculul cu numărul de înmatriculare MS-....., pentru ca ulterior să fie adăugat și autovehiculul cu numărul de înmatriculare MS-.... (facturile, nr. și nr.) astfel, pe lângă faptul că e clar sesizabilă o diferență de scris, aspectul dă naștere la o confuzie în ceea ce privește realizarea transportului, acesta neputând fi efectuat cu două mijloace de transport;

- pe unele dintre facturile prezentate figurează ca delegați atât unele terțe persoane, numele lor fiind tipărit pe formular, cât și dl., numele acestuia și numărul de înmatriculare al autovehiculului fiind scrise cu litere de mână (facturile emise de SC SRL nr. ... /08.07.2009, nr. /11.09.2008, ... /18.11.2008 și nr. /19.11.2008), prin adăugarea informațiilor la care s-a făcut referire mai sus s-a încercat crearea unei situații favorabile contribuabilului, care denaturează situația reală identificată la control.

În condițiile date, susținerile petentei și documentele justificative prezentate la dosarul contestației nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de control redată în actele atacate.

În condițiile date, în mod legal, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în contul 6022 ce reprezintă valoarea combustibilului utilizat în scop personal și în favoarea furnizorilor și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei + lei) prin aplicarea prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de ... lei (... lei +lei).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum de ... lei (... lei + lei), din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de ... lei (... lei + ... lei) și penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei + ... 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 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.***

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 128, alin (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia: „ *Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: ... b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*”

- art. 137, alin. (1) di același act normativ, unde se menționează:

„ *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

- art. 140, alin. (1) din același act normativ, unde se stipulează:

„ *(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse*”;

- art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și considerentele prezentate referitor la impozitul pe profit, se retine ca în speță, pentru combustibilul achiziționat și utilizat în scop personal, respectiv acordat în mod gratuit furnizorilor, unitatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată funcție de taxa dedusă aferentă acestora; întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba constatarea redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul asociațiilor societății, acesta situându-se la nivel de ... lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de carburanți deconțați pentru autovehiculul ce face obiectul contactului de comodat.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (..... lei + ... lei).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei au fost calculate accesoriile în cuantum de ... lei (... lei + **8.414**), din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de ... lei (... lei + ... lei) și penalități de întârziere în sumă de ... lei (.... lei + ... 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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 12.389 lei.*

13). Cap. III „Impozit pe profit” lit. o) și Cap. III „, Taxa pe valoarea adăugată” lit. a. 11) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada mai 2009 – septembrie 2011 S.C. ... S.R.L a înregistrat cheltuieli cu carburanți pentru autovehiculele redade în continuare, a căror greutate maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului:

- 1) autoturismul marca VW cu numărul de înmatriculare B
- 2) autoturismul marca MERCEDES SMART cu numărul de înmatriculare MS;
- 3) autoturismul marca BMW cu numărul de înmatriculare MS 01 WAW;
- 4) autoturismul VW Passat cu nr. de înmatriculare B-....;
- 5) autoutilitara VW Caddy cu nr. de înmatriculare MS-.....

Potrivit art. 21, alin. (4), lit. t) din Codul fiscal, începând cu luna mai 2009 cheltuielile cu carburantul destinat autovehiculelor a căror greutate maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu sunt deductibile, decât dacă se încadrează în vreuna din excepțiile prevăzute de textul.

Din instrumentările efectuate cu ocazia inspecției în vederea constatării situației autovehiculelor enumerate mai sus raportate la textul de lege menționat organele de inspecție fiscală au reținut că autoturismele redade la primele trei poziții nu îndeplinesc condițiile legale pentru acceptarea drept cheltuieli deductibile a carburantului consumat de acestea, în acest sens organele de inspecție fiscală au reținând în actele atacate următoarele aspecte:

- potrivit situației prezentate de societate (anexa nr. 32 la R.I.F.) și a instrumentărilor efectuate, toate cele cinci autovehicule au fost utilizate de către administratorul și directorul general Fărcaș Elena și directorul comercial (care este și asociat) Vancea Aurel, după cum urmează:

- autoturismul marca VW cu numărul de înmatriculare B ..., de către d-na . și d-nul;

- autoturismul marca MERCEDES SMART cu numărul de înmatriculare MS, de d-na și d-na (ultima dintre ele având funcția de “secretar”);

- autoturismul marca BMW cu numărul de înmatriculare MS, de d-nul

- autoturismul VW Passat cu nr. de înmatriculare B-....., de d-na și dl.

(fapt constatat din instrumentările efectuate – numărul de înmatriculare se regăsește pe facturi emise de către unitatea verificată);

- autoutilitara VW Caddy cu nr. de înmatriculare MS-....., de domniiși (ultimul dintre ei având funcția de asistent manager);

- la solicitarea organelor de control, unitatea nu a putut prezenta documente din care să reiasă scopul precis în care au fost utilizate autoturismele de la pozițiile 1, 2 și

3 – nu exista foi de parcurs aferente și nici alte documente (avize de expediție, facturi etc.) care sa constituie suport documentar doveditor privind eventuale transporturi făcute în interesul firmei (implicit, nu se poate face o eventuală încadrare la excepțiile prevăzute de art.21, alin.(4), lit. t din Codul fiscal, citate mai sus); dovezi se regăsesc doar în cazul autoturismului și autoutilitareii de la pozițiile 4 și 5.

- conform prevederilor contractelor de munca și a activității efectiv desfășurate (rezultată din documentele firmei), doar domnul - directorul comercial - a realizat prestații specifice agentului de vânzări (acesta încheie și semnează contracte, oferte și alte documente de natura comercială); doamna, pe lângă prestația de administrare (astfel de activitate nu se regăsește în excepțiile la care s-a făcut referire mai sus), mai realizează și activitatea de întocmire a facturilor de vânzări emise de către S.C. ... S.R.L. – persoana menționată este înscrisă pe toate facturile emise de S.C. ... S.R.L., drept persoana care întocmește aceste facturi -, nici aceasta activitate neputând fi încadrată în excepțiile respective (întocmirea de facturi nu presupune deplasări cu autovehicule).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat, că în fapt autoturismele de la primele trei poziții, nu au fost utilizate în interesul firmei (de altfel nici nu puteau fi utilizate de către o singura persoana care desfășoară o activitate de agent de vânzări – d-nul) și, implicit, nu se încadrează în excepțiile care permit deducerea cheltuielilor cu carburantul utilizat, rezultând că, S.C. ... S.R.L. a dedus în mod nejustificat cheltuiala cu combustibilul, în suma totală de ... lei, drept pentru care, în timpul controlului, suma în cauză a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit totodată un impozit pe profit suplimentar 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. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în baza prevederile art. 145¹, alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului utilizat pentru autovehiculele în cauză, acre așa cum s-a arătat mai sus nu se regăsesc în nici una din excepțiile menționate de textul de lege, și au stabilit o obligație suplimentară de plată la nivel de ... lei precum 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. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Petenta nu este de acord cu constatarea organelor de control motivând în acest sens faptul că unitatea are încheiate contracte de distribuție piese de schimb cu Electrica și Romgaz, iar în baza acestor contracte societatea avea obligația de a distribui piesele de schimb în baza unei simple comenzi telefonice, la destinația expres stipulată în această comandă; în condițiile date de multe ori era nevoie ca în aceeași zi să se facă transporturi chiar către aceeași destinație.

De asemenea, petenta precizează că, potrivit ordinilor de deplasare care atestă kilometri parcurși, consideră justificată încadrarea cheltuielilor cu combustibilul aferent acestor autovehicule în categoria celor deductibile fiscal, cu atât mai mult cu

cât astfel de cheltuieli nu se regăsesc printre cele nominalizate de legiuitor ca fiind nedeductibile fiscal.

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

- art. 21, alin. (4), lit. t) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

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

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi”.

Având în vedere situația de fapt identificată la societatea verificată și prezentată în actele atacate, prevederile legale anterior citate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că autoturismele: marca VW cu numărul de înmatriculare B, marca MERCEDES SMART cu numărul de înmatriculare MS și marca BMW cu numărul de înmatriculare MS nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege pentru ca cheltuielilor cu combustibilul să le poată fi aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

În susținerea opiniei sale cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală, petenta a prezentat xerocopii ale contractelor încheiate cu societățile Electrica și Romgaz și ale unor ordine de deplasare (care așa după cum s-a arătat la pct. 12 din considerentele prezentei decizii acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nefiind întocmite corespunzător prevederilor legale și necuprinzând toate informațiile prevăzute de actul normativ de reglementare în materie) fără alte argumente, trimiteri la texte de lege care să fie în măsură să combată constatarea redată în actele atacate.

În cazul analizat, se reține că neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a deductibilității cheltuielilor cu combustibilul pentru cele trei autoturisme s-a datorat faptului că acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nu datorită faptului că nu ar fi existat o justificare a consumului de carburanți.

Întrucât, petenta, nu a prezentat în susținerea contestației motive de fapt și de drept prin care să se demonstreze contrariul celor reținute de organele de control ci s-a limitat la a relua cele susținute și în legătură cu alte constatări ale echipei de inspecție, respectiv că a efectuat deplasări la diverși clienți, că are întocmite ordine de deplasare care atestă kilometri parcurși și că printre cheltuielile enumerate de legiuitor ca fiind

nedeductibile la calculul profitului impozabil nu se regăsesc și cheltuielile cu combustibilul și, ca atare, consideră că tratamentul fiscal aplicat acestor cheltuieli de către societate este corect, se reține că, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în conturile 6022 ce reprezintă valoarea combustibilului utilizat pentru cele trei autoturisme care nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 21, alin. (4), lit. t) din Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale citate în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma delei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă ... lei și penalități de întârziere 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 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.***

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 145¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră: „*În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

a) *vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

b) *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

c) *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

d) *vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării. “*

Având în vedere prevederile legale redată mai sus și constatările redată în actele atacate, se reține că în speță, întrucât cele trei autoturisme nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului achiziționat și destinat acestora nu se deduce; întrucât, argumentele prezentate la

dosarul contestației nu sunt de natură să schimbe constatarea redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de combustibil pentru cele trei autovehicule.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma delei.

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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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/dobânzi și ... lei penalități de întârziere).***

14). Cap. III „Impozit pe profit” lit. p) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada verificată S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în conturi de cheltuieli de exploatare (6024 și 604) și a considerat, în mod eronat, drept deductibilă la calculul profitului impozabil suma de ... lei (anexa nr. 40 la R.I.F.), reprezentând contravaloarea unor băuturi alcoolice achiziționate. Întrucât, prin modalitatea în care a procedat, unitatea nu a respectat prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, la control, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

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, în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

În opinia petentei constatările organelor de control sunt eronate, în contestație aceasta susținând că, raportat la activitatea desfășurată: „ ... *cantitatea de băuturi alcoolice poate fi încadrată ca fiind o cheltuială deductibilă, din perspectiva cheltuielilor de protocol*”.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, potrivit cărora:

„ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare ”

Așa cum rezultă din textul de lege citat, sunt deductibile la calculul profitului impozabil doar cheltuielile care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Argumentația petentei, potrivit căreia acestor cheltuieli le poate fi aplicat un regim de deductibilitate fiscală, ele putând fi încadrate în categoria cheltuielilor de protocol, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pe următoarea motivație:

- evidențierea în contabilitate a sumelor s-a făcut în contul 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb” și 604 „ Cheltuieli privind materialele nestocate” și nu în

contul destinat acestor cheltuieli 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”;

- în referatul privind propunerile de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, în fiecare dintre anii fiscali supuși verificării, societatea a înregistrat cheltuieli de protocol (evidențiate în contul 623) peste plafonul admis de lege, pentru partea ce depășește limita legală aplicându-se de către unitate un regim de nedeductibilitate fiscală; în condițiile date, este evident faptul că, cheltuielile analizate la acest punct din decizie, nu s-ar putea încadra în categoria cheltuielilor de protocol deductibile fiscal, ele depășind limita admisă de lege.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale citate în speță, precum și faptul că susținerea petentei din contestația formulată nu este de natură a combate constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au încadrat cheltuielile cu băuturile alcoolice evidențiate în conturile 6024 și 604 în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal și au stabilit impozit pe profit suplimentar 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 impozitul 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).

15). Cap. III „Impozit pe profit” lit. q) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a.12) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, societatea a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă factura nr./28.03.2011 emisă de S.C. S.R.L. (anexa nr. 42 la R.I.F.), cu valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, în sensul că a înregistrat eronat această factură cu valoarea de ... lei și TVA aferentă de ... lei.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei s-a făcut în contul 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”, aceasta fiind considerată deductibilă la calculul profitului impozabil.

Eroarea în cauză a fost remediată ulterior de către societate prin înregistrarea corectă, în luna mai, a facturii și stornarea, în două etape, a valorii înregistrate inițial: în luna aprilie 2011 suma de ... lei, iar în luna mai 2011 suma de ... lei.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au reținut că înregistrarea pe cheltuieli (cu aplicarea unui tratament de deductibilitate) a sumei de ... lei (... lei – ... lei) nu are un suport documentar, cazul intrând astfel sub incidența prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, potrivit cărora nu sunt deductibile „*cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ...*”

Efectul fiscal al deficienței prezentate mai sus constă în diminuarea nejustificată, de la o perioadă fiscală la alta, a profitului impozabil aferent trim. I 2011 cu suma de lei și, implicit, a impozitului pe profit aferent cu suma de lei, drept urmare, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei pe perioada 26.04.2011 - 25.07.2011, 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 în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în momentul înregistrării facturii respective unitatea a dedus eronat taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, în condițiile în care pe factura în cauză este înscrisă TVA în sumă de ... lei.

Eroarea în cauză (deducerea TVA de ... lei în loc de ... lei) a fost remediată ulterior de către societate prin înregistrarea corectă, în luna mai, a taxei pe valoarea adăugată din factura mai sus amintită (... lei) și stornarea, în două etape, a TVA-ului dedus inițial: în luna aprilie 2011 suma de ... lei, iar în luna mai 2011 suma de ... lei.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au reținut că, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei (... lei – ... lei) nu are un suport documentar, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Efectul fiscal al deficienței prezentate mai sus constă în diminuarea nejustificată, de la o perioadă fiscală la alta, a taxei pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei, astfel că, pentru perioada 26.04.2011 – 27.06.201, unitatea datorează 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 (... lei x 5%) stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit opiniei exprimate în contestația formulată petenta nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală și precizează: „ În speță este vorba de o simplă eroare materială, pe care am dorit a o remedia pe perioada controlului, însă organele de control ne-au refuzat acest drept și au recalculat impozitul pe profit calculat și accesoriile”. În susținerea afirmațiilor sale petenta invocă prevederile legale referitoare la corectarea documentelor: Ordinul 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile și art. 159 legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

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

„ (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”.

- art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, unde se arată:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

- art. 119, alin. (1), (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de

plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

*(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)”.
- art. 120, alin. (1), și (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:*

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

- art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Potrivit reglementărilor legale anterior citate cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În speță se reține că, la data înregistrării pe cheltuieli a sumei de ... lei unitatea deținea document justificativ doar pentru suma de ... lei (factura nr. .../28.03.2011 emisă de S.C. S.R.L.), pentru diferența de ... lei neexistând nici un document. Astfel, diferența reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru care se datorează impozit pe profit. Întrucât, ulterior, societatea a corectat înregistrarea făcută fără document justificativ, prin stornarea cheltuielilor, efectul fiscal se anulează (unitatea nu mai datorează impozitul aferent cheltuielilor înregistrate fără document justificativ).

În condițiile date, având în vedere prevederile legale anterior citate, organele de inspecție, în mod legal, au reținut faptul că pentru perioada cuprinsă între data la care a devenit scadent impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile și data la care impozitul nu mai este datorat ca urmare a stornării cheltuielilor care l-au generat, societatea datorând majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere.

În ceea ce privește susținerea petentei cu privire la această constatare a organelor de inspecție fiscală se reține faptul că aceasta nu este de natură a schimba

cele redat e în actele atacate întrucât, a a cum s-a arătat mai sus societatea a corectat înregistrarea cheltuielilor care nu au avut la bază documente justificative (prin stornarea lor din evidența contabilă) corecții de care, de altfel, organele de inspecție au  inut cont, or, în contestație, în mod eronat, se afirmă că organele de inspecție au refuzat dreptul contribuabilului de a remedia eroarea materială sesizata în timpul inspecției fiscale, ceea ce nu corespunde realit ii.

Mai mult, contrar susținerii petentei potrivit căreia organele de inspecție fiscală ,, *au recalculat impozitul pe profit calculat  i accesoriile*” , se re ine că în speța la control s-au stabilit în sarcina societ ii doar accesorii de plată nu  i debit suplimentar, iar în legătură cu prevederile legale invocate de petentă în sus inerea opiniei sale trebuie reținut faptul că acestea nu sunt incidente speței, întrucât, vizează corectarea informațiilor din facturi sau alte documente  i nu corectarea înregistrărilor contabile.

Având în vedere cele anterior men ionate, prevederile legale citate în speța, precum  i faptul că sus inerea petentei din contestația formulata nu este de natură a combate constatarea organelor de inspecție fiscală, se re ine că în mod legal organele de control au calculat accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit diminuat nejustificat de la o perioadă fiscală la alta, fapt pentru care ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, constând în stabilirea unor majorărilor de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei  i penalit i de întârziere în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit.***

Ra ionamentul fiscal aplicat de către organele de inspecție fiscală în cazul impozitului pe profit este valabil  i în cazul taxei pe valoarea adăugata, astfel că pentru taxa pe valoarea adăugata dedusă nejustificat pentru o anumita perioadă (de la data înregistrării facturii până la corectarea sumelor) organele de inspecție fiscală au calculat în mod corect accesorii în sumă de ... lei, fapt pentru care ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, constând în stabilirea unor majorărilor de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei  i penalit i de întârziere în sumă de ... lei, aferente taxei pe valoarea adăugata.***

16). Cap. III ,, Taxa pe valoarea adăugata” lit. b) din raportul de inspecție fiscală

 n fapt, în luna iunie 2011 S.C. ... S.R.L. a achiziționat de la GmbH Germania, cod de înregistrare în scopuri de TVA DE54727396, în baza facturii nr. 110044/24.06.2011 un autoturism marca SMART, în valoare de ... lei (10.950 euro)  nmatriculat ulterior sub nr. MS-03-WAW;

De asemenea, în luna octombrie 2011, societatea verificata a achiziționat de la GmbH Germania, cod de înregistrare în scopuri de TVA DE....., în baza facturii nr. 1.../13.10.2011 un autoturism marca BMW, în valoare de ... lei (... euro), înmatriculat ulterior sub nr. MS-.....

Organele de inspecție fiscală au reținut că, de i, potrivit dispozițiilor legale în materie, pentru autoturismele în cauză nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugata, suma acesteia cifr ndu-se la ... lei. - autoturismele la care s-a facut referire mai sus, se încadrează în categoria celor prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal (text redat anterior la lit. a pct. 10 din

considerentul prezentei decizii) în sensul că nu depășesc greutatea maximă autorizată de 3500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, neregăsindu-se însă în nici una dintre excepțiile prevăzute de textul menționat.

Astfel, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor vehiculelor rutiere în speță, în sumă totală de ... lei (... lei x 24% + ... lei x 24%), nu este deductibilă.

Potrivit Circularei nr./2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, în cazul achizițiilor intracomunitare de vehicule, dacă taxa este integral nedeductibilă, aceasta este integral o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție.

Pentru reflectarea în contabilitate se efectuează următoarele înregistrări contabile:

4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată)

213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații" = 4426 "TVA deductibilă"

Dat fiind că la achizițiile vehiculelor respective, unitatea verificată a aplicat taxarea inversă, neincluzând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora (nedeductibilă în speță) în costul de achiziție, organele de inspecție fiscală au reținut că, a fost afectată fiscalitatea în detrimentul bugetului cu suma de **... lei (... lei + ... lei)**, drept urmare, suma menționată a fost stabilită ca taxă pe valoarea adăugată de plată la buget.

O situație asemănătoare se întâlnește și în luna decembrie 2010, când SC ... SRL a dedus, în mod nejustificat, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, înscrisă în factura nr. /15.12.2010, emisă de S.C. S.R.L., aferentă valorii reziduale a autoturismului marca VW înmatriculat sub nr. B-.... autoturism care, nici acesta, așa după cum rezultă din cele redate anterior la Cap. III, Obligația fiscală „Impozit pe profit”, lit. o) nu a fost utilizat pentru categoriile de activități economice exceptate, prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal, pentru care se admite deducerea TVA începând cu dat de 1 mai 2009. În atare situație taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, a fost stabilită ca obligație suplimentară de plată la buget.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control în quantum de **... lei (... lei + ... lei)** 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** în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea redată anterior, petenta menționează că achizițiile respective erau necesare pentru a se realiza obiectul de activitate al societății, în caz contrar, mărfurile nu ar fi putut fi distribuite și astfel nu ar fi putut fi onorate contractele încheiate.

În opinia contestatoarei soluția fiscală aplicată de către organele de control este nelegală și netemeinică.

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

- art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„*Limitări speciale ale dreptului de deducere*

(1) *În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării*

pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹”.

Așa cum s-a arătat în actele atacate la Cap. III „Impozit pe profit”, lit. o) autoturismele: marca MERCEDES SMART cu numărul de înmatriculare MS-0..... și marca BMW cu numărul de înmatriculare MS-..... nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nici în cele prevăzute la art. 145¹ din același act normativ.

În vederea aplicării unitare a prevederilor art. 145¹ "Limitări speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin Circulara M.F.P. - A.N.A.F. nr. .../15.05.2009, înregistrată la D.G.F.P. - Mureș sub nr. 18634/03.06.2009, s-au adus lămuriri cu privire la încadrarea autovehiculelor în categoriile exceptate de la limitarea deducerii TVA stabilită de art. 145¹.

Astfel, din textul circularei se rețin urătoarele:

„utilizarea exclusivă a vehiculului pe activitățile exceptate de lege va rezulta din: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate”.

„Având în vedere prevederea expresă a legii care nu permite deducerea TVA decât în cazul în care se poate dovedi utilizarea exclusiv pe categoriile exceptate, rezultă că acele vehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activitățile care nu se regăsesc în excepțiile stipulate de lege, nu vor beneficia de deducerea TVA potrivit art. 145¹ din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, în cazul în care nu se poate dovedi

utilizarea exclusivă a autovehiculului pe categoriile exceptate de lege, se consideră că acesta este utilizat parțial pentru activitățile exceptate și parțial pentru alte activități, caz în care nu se permite deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă autovehiculelor respective.

De asemenea, potrivit circularei sus menționate, în cazul achizițiilor intracomunitare de vehicule, dacă taxa este integral nedeductibilă, rezultă că aceasta este în totalitate o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție.

Pentru reflectarea în contabilitate se efectuează următoarele înregistrări contabile:

4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată"
213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații" = 4426 "TVA deductibilă"

Având în vedere faptul că, astfel cum reiese din considerentele anterior prezentate, societatea nu a făcut dovada că autoturismele în cauză au fost utilizate exclusiv pentru categoriile de activități economice exceptate, prevăzute la art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care se admite deducerea TVA, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă autovehiculelor respective, motiv pentru care, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina societății în cuantum 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 reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată 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 și ... lei penalități de întârziere).**

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

În fapt, în perioada verificată, unitatea a dedus, nejustificat, TVA în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturi emise de diverși furnizori (anexa nr. 57 la R.I.F.), aferenta unor achiziții de băuturi alcoolice; modalitatea în care s-a procedat contravine prevederilor art. 145, alin. (5), lit. b) din Codul fiscal.

Având în vedere constatarea redată mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că, S.C. ... S.R.L. nu are drept de deducere pentru TVA în cuantum ... lei, suma respectivă fiind stabilită ca obligație de plată suplimentară la bugetul de stat.

Pentru debitul suplimentar de plată stabilit la control organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119 și 120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul de procedura fiscală.

În aprecierea petentei, deductibilitatea în această situație: „ ... este permisivă, deoarece această cantitate de băuturi alcoolice poate fi încadrată ca fiind o cheltuială deductibilă, din perspectiva cheltuielilor de protocol”.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (5), lit. b) din Codul fiscal, unde se precizează:

„ (5) *Nu sunt deductibile: ...*

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii”.

Textul de lege reglementează cu claritate regimul fiscal al taxei pe valoarea adăugată în cazul achizițiilor de băuturi alcoolice care nu sunt destinate revânzării, caz în care se regăsește și speța analizată, aceasta nefiind acceptată la deductibilitate în nici o situație (indiferent dacă cheltuiala cu astfel de bunuri se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol).

Întrucât prevederea legală nu lasă loc de interpretare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei categorii de bunuri, soluția fiscală aplicată de către organele de inspecție fiscală este legală.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice, 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 datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, 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).**

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

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației pentru suma 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 taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.
- ... lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat

suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de 642.093 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 taxa pe valoarea adăugată;
... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,