



DECIZIA nr.676/22.11.2013
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. din loc.Reghin, jud.Mures ,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /03.09.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din loc.Reghin, jud.Mures**, asupra contestației înregistrată sub nr.... /29.01.2013, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../10.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../10.01.2013, comunicate petentei la data de 16.01.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Dosarul contestației a fost înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /03.09.2013.

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

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

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

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

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /29.01.2013, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr./10.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a Raportului de inspecție fiscală nr.../10.01.2013 și a Procesului verbal nr.../09.01.2013, și solicită anularea actelor atacate în ceea ce privește obligațiile suplimentare stabilite prin acestea, invocând următoarele:

1. In ceea ce privește relația comercială derulată cu firma ... Belgia, inspectorii fiscali au reținut că pe facturile emise de către acest furnizor, locul de livrare menționat este Reghin, destinatarul fiind SC ... SRL, în timp ce cumpărătorul înscris pe document este firma ... SRL București.

Petenta susține că deși organele de control menționează că materialele au fost livrate direct SC ... SRL, fiind evidențiate în contabilitate, totuși totuși aceștia consideră că bunurile livrate de către furnizorul belgian, prin intermediul comisionarului ... SRL București, reprezintă o operațiune care nu este reală deoarece marfa a fost livrată de către firma din Belgia și nu de către firma din București, respectiv că facturile fiscale emise de către această firmă nu îndeplinesc condițiile impuse de art.155 alin.(5) lit.b), d), f) și h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta consideră că aceste susțineri sunt nefundamentate din următoarele motive:

- facturile primite de la ... SRL București anexate contestației, conțin toate datele care, potrivit organelor de control, furnizorul nu le-a inserat pe documentele emise către SC ... SRL;

- livrarile directe de către furnizorul belgian a materialelor achiziționate prin intermediul comisionarului român au fost însoțite de toate documentele prevăzute de normele interne și internaționale privind transportul marfurilor, documente pe care s-au inserat atât datele de identificare ale clientului român, respectiv ... SRL, cât și locul de livrare, și anume sediul SC ... SRL din Reghin, str.... ;

- petenta susține că nu concorda cu realitatea afirmată de organele de control potrivit căreia această modalitate de livrare s-a efectuat “pentru inducerea în eroare a organului de control”, livrarea directă către beneficiarul final al bunurilor achiziționate fiind permisă de legislația în vigoare, iar documentele de însoțire a marfurilor au fost verificate de organele vamale;

- potrivit contestației, Convenția referitoare la contractul de transport internațional de marfuri pe sosele (CMR), aprobată prin Decretul nr.451/1972, actualizat, prevede posibilitatea ca în scrisoarea de trasură să fie menționate separat locul și data primirii marfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia, iar separat se înserează numele și prenumele destinatarului;

- petenta susține că nu are relevanță faptul că pe facturile fiscale emise de către firma ... SRL către SC ... SRL la rubrica privind mijlocul de transport este menționat un autoturism, deoarece marfa a fost transportată la beneficiar cu un alt mijloc de transport direct de la furnizorul extern, menționat

pe CMR, fapt consemnat si recunoscut de organele de control;

- deoarece beneficiarul final al marfurilor livrate de firma belgiana a fost SC ... SRL, achizitie efectuata prin intermediul comisionarului ... SRL, si in conditiile in care cumparatorul roman mentionat pe facturi era firma din Bucuresti, petenta considera ca este corecta emiterea facturilor fiscale de catre aceasta din urma entitate catre firma din Reghin, prin aceste facturi realizandu-se in fapt si transferul dreptului de proprietate;

- petenta sustine ca afirmatia organelor de control potrivit careia firma din Reghin era proprietara bunurilor prin simplul fapt ca marfa a fost livrata direct acesteia de furnizorul belgian, nu concorda cu realitatea, deoarece factura externa a fost emisa catre firma din Bucuresti, document care atesta si transferul dreptului de proprietate de la firma externa catre firma romana, ori firma din Reghin era doar destinatarul mentionat in facturile externe;

- contestatoarea sustine ca dupa cum rezulta din anexele la contestatie, firma ... SRL si-a indeplinit obligatiile declarative, depunand declaratiile 100 privind impozitul pe profit, deconturile de TVA 300, declaratiile statistice 390 privind achizitiile/livrarile intracomunitare si declaratiile 394 privind achizitiile/livrarile de la/catre platitorii de TVA de pe teritoriul Romaniei;

- petenta sustine ca si SC ... SRL a intocmit si depus la organele fiscale declaratiile si deconturile de TVA, ceea ce dovedeste faptul ca nici una din cele doua firme nu a avut intentia de se sustrage de la obligatiile fiscale pe care le au in calitate de agenti economici;

- societatea contestatoare sustine ca din prevederile art.128 alin.(2) din Codul fiscal, coroborat cu dispozitiile pct.6 din Normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pe care le citeaza, "nu rezulta obligativitatea ca marfurile achizitionate sa fie transportate la comisionar si abia dupa aceea acesta sa livreze bunurile la beneficiarul final, situatie in care asertiunea organelor de control potrivit careia comisionarul are sau nu are anagajati care sa faca incarcarea/descarcarea marfurilor, si cu privire la lipsa mijlocului de transport al comisionarului cu care acesta sa transporte marfa, transportul fiind efectuat de catre transportator direct la SC ... SRL, nu are nici o sustinere legala, in actul de control nefiind indicat temeiul legal care reglementeaza sustinerile organelor de control";

- potrivit petentei, nu concorda cu situatia de fapt constatatarea organelor de control potrivit careia pentru tranzactiile efectuate intre comisionar si beneficiarul final nu exista facturi fiscale emise in conformitate cu dispozitiile art.155 alin.(5) lit.b) h) din Legea nr.571/2003, intrucat firma ... SRL a emis facturi fiscale pentru marfa livrata firmei SC ... SRL pe care aceasta din urma le-a inregistrat in contabilitate, operatiunile realizate fiind cuprinse in declaratiile fiscale si in deconturile de TVA intocmite si depuse la organele fiscale;

- in contestatie petenta arata ca firma ... SRL a respectat dispozitiile legale referitoare la declararea operatiunilor efectuate pe teritoriul Romaniei, prezentand Declaratiile informative 394 depuse de aceasta in anul 2012 la

organele fiscale, prin care s-au raportat livrari catre firma ... SRL, ceea ce dovedeste, potrivit petentei, “ca organele de control au prezentat operatiunile economice in mod trunchiat”;

- petenta reia argumentul potrivit caruia Decretul 451/1992 prin care s-a aprobat Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), prevede in mod expres posibilitatea ca locul de livrare a bunurilor sa fie altul decat sediul beneficiarului consemnat in documente, permitand chiar ca in timpul transportului locul de livrare sa fie modificat;

- societatea sustine ca documentele cu care materialele au intrat in tara au facut obiectul controlului vamal de frontiera, iar aceste organe ar fi sesizat eventuale deficiente referitoare la modul de intocmire a facturii externe si a CMR-ului care insotea transportul;

- contestatoarea sustine ca organele de control nu au fundamentat constatarea potrivit careia SC ... SRL nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in valoare totala de ... lei aferenta facturilor fiscale emise de firma ... SRL, prin indicarea temeiului legal incalcat;

- cu privire la marfurile achizitionate in valoare totala de ... lei, petenta arata ca organele de control au apreciat ca ar fi deductibila doar suma totala de ... lei cat reprezinta pretul de achizitie de la furnizorul extern, pentru diferenta de ... lei considerand ca nu exista document justificativ de inregistrare in contabilitate;

- in concluzie, petenta sustine ca “in conditiile in care bunurile au intrat in firma ... SRL in baza unor facturi fiscale primite de la societatea comerciala ... SRL, entitate care potrivit art.128 alin.(2) si (3) din Codul fiscal, mentionate mai sus, este considerata o persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, excluderea cheltuielilor in valoare de ... lei si a taxei pe valoarea adaugata din categoria celor deductibile fiscal este nejustificata, efectul fiscal in valoare de ... lei (... lei reprezentand TVA plus ... lei impozit pe profit) fiind calculat in mod subiectiv”.

2. In ceea ce priveste relatia comerciala cu SC ... SRL

Cu privire la relatia comerciala realizata cu ... SRL pentru produsele livrate de catre furnizorul SC ... SRL, petenta sustine ca organele de control au retinut aceleasi deficiente ca si in cazul achizitiei efectuata de la furnizorul extern prin acelasi comisionar.

Petenta arata ca si in acest caz firma din Bucuresti avea calitatea de comisionar, iar marfurile au fost livrate direct societatii contestatoare, organele de control apreciind in mod subiectiv ca SC ... SRL nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta facturilor nr.... /01.03.2012 – ... lei TVA, nr.... /02.03.2012 – ... lei si nr.... /14.05.2012 – ... lei TVA, pe considerentul ca documentele nu ar contine toate elementele prevazute de art.155 din Codul fiscal, fiind facuta aceeaasi apreciere referitoare la mijlocul de transport in scris pe factura fiscala primita de la ... SRL.

Societatea contestatoare sustine ca “desi chiar din actul de control rezulta ca marfa livrata de catre firma ... SRL prin comisionarul ... SRL a fost

receptionata de catre firma noastra, organele de control au justificat reincadrarea operatiunii pe motivul ca aceasta nu ar avea un scop economic, apreciere efectuata fara a lua in considerare faptul ca firma noastra a vandut toate produsele achizitionate, fiind evidentiat atat venitul realizat cat si taxa pe valoarea adaugata colectata”.

Totodata, petenta invoca faptul ca “acelasi document justificativ este tratat in mod diferit, si anume daca pentru justificarea cheltuielilor facturile primite de la furnizorul din Bucuresti sunt corect intocmite, continand toate elementele prevazute de lege, pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata deductibila acestea nu mai sunt complete”.

Avand in vedere argumentele de mai sus, petenta considera ca taxa pe valoarea adaugata in valoarea de ... lei a fost exclusa in mod nejustificat de la deducere.

3. Cu privire la facturile nr.... /13.02.2012, nr.... /07.02.2012, nr.... /28.02.2012 si nr.... /02.04.2012 primite de la firma ... SRL, in valoare totala de ... lei inclusiv TVA, contestatoarea sustine ca organele de control au prezentat acelasi rationament de la punctele 1 si 2 de mai sus, respectiv au considerat ca operatiunea nu reflecta o tranzactie reala, “cu ignorarea documentelor justificative (rapoarte de productie, bonuri de consum) din care rezulta ca produsele achizitionate (manusi termoizolante cu deget, piei ovine finite cu blana velurata, manusi Jaipur) au fost utilizate in procesul de fabricatie, in urma caruia au rezultat produse finite, respectiv “scurta de iarna” care ulterior au fost valorificate, fiind vandute beneficiarilor finali, fie au fost valorificate, dupa cum reiese din facturile emise in acest sens”.

Societatea contestatoare considera ca in situatia in care cheltuiala cu materia prima, respectiv cu pretul de achizitie a marfurilor a fost tratata ca fiind nedeductibila fiscal, organele de control ar fi trebuit sa aplice prevederile art.20 din Codul fiscal care stipuleaza ca “sunt venituri neimpozabile veniturile rezultate din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducerea”, ori organele de control au ignorat aceste prevederi legale.

Totodata petenta arata ca in raportul de inspectie fiscala, organele de control au stabilit ca efectul fiscal al achizitiilor in cauza a fost diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit “cu suma de ... lei”, in conditiile in care din continutul actului de control reiese ca valoarea totala a achizitiilor mentionate este de ... lei inclusiv TVA.

4. In ceea ce priveste achizitiile efectuate de la firma ... SRL Cluj Napoca, din luna mai 2012, constand in diverse piese auto in valoare totala de ... lei plus TVA, consemnate in doua facturi achitate de petenta furnizorului prin ordine de plata bancare, organele de control au considerat ca facturile in cauza nu contin toate elementele obligatorii prevazute de Codul fiscal, respectiv nu este indicata adresa completa a cumparatorului.

Referitor la aceasta constatare, petenta invoca faptul ca “in conditiile in care controlul s-a efectuat la cumparator, (...) iar bunurile achizitionate exista si sunt evidentiata in patrimoniul societatii, lipsa denumirii strazii si a numarului

la care se afla sediul social nu are nici o relevanta, realitatea tranzactiei fiind dovedita prin insasi existenta bunurilor”.

Societatea contestatoare concluzioneaza ca efectul fiscal determinat de organele de control la punctele 1 – 4 de mai sus, prin interpretarea subiectiva a normelor legale in materie sau prin erorile de calcul cuprinse in actul de control consta in stabilirea unor obligatii suplimentare astfel: ... lei impozit pe profit, ... lei dobanzi de intarziere impozit pe profit, ... lei penalitati de intarziere impozit pe profit, ... lei taxa pe valoarea adaugata, ... lei dobanzi de intarziere taxa pe valoarea adaugata, ... lei penalitati de intarziere taxa pe valoarea adaugata.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspectia fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din Reghin*, au fost întocmite Raportul de inspectie fiscală nr.../10.01.2013 si Decizia de impunere nr.../10.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, în care au fost redade urmatoarele constatari:

Actiunea de inspectie a fost initiata ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr... /13.09.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr... /13.09.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr... /14.09.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr... /31.08.2012), având la baza adresa nr... /P/2012 din 01.08.2012 emisa de Brigada de Combatere a Criminalitatii Organizate (BCCO) Tg.Mures.

Referitor la impozitul pe profit (Cap.III pct.1 subpct.1 - 4 din raportul de inspectie fiscala).

1) Din documentele puse la dispozitie de unitatea verificata si din informatiile comunicate de institutiile sus mentionate, organele de control au constatat ca în perioada ianuarie – mai 2012 SC ... SRL a achizitionat de la SC ... SRL Bucuresti materii prime si marfuri in valoare de ... lei, inclusiv TVA – anexa nr.1 – fisa contului 401 “Furnizori - SC ... SRL Bucuresti”.

La control s-a constatat ca in perioada februarie – mai 2012 SC ... SRL a emis către S.C. ... S.R.L. facturile fiscale seria RI nr... /01.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, nr... /02.03.2012 – ... lei, inclusiv TVA si nr... /14.05.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând diferite mărfuri (diverse modele manusi), care au fost înregistrate în contabilitatea societății controlate cu următoarea înregistrare contabilă:

371 ” MARFURI “ = 401 “ FURNIZORI “ cu valoarea fără TVA a facturilor,

4426 “ TVA DEDUCTIBIL “ = 401 “ FURNIZORI “ cu valoarea taxei deductibile marfa facturata avand ca sursa de proveniență SC ... SRL.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca in urma verificărilor efectuate de ofițerii de politie judiciara din cadrul BCCO Tg. Mureș la SC ... SRL, a documentelor ridicate de la aceasta societate si puse la dispozitia comisarilor Gărzii Financiare Mureș, a rezultat faptul ca pentru mărfurile facturate de SC ... SRL și cuprinse in cele trei facturi de mai sus, proveniența o reprezintă S.C. ... S.R.L., astfel:

- mărfurile înscrise în factura fiscală nr.... /01.02.2012 (în sumă totală de ... lei), factura fiscală nr.... /02.03.2012 (în sumă totală de ... lei) și factura fiscală nr.... /14.05.2012 (în sumă totală de ... lei) emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., au fost refacturate în aceeași zi de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. – prin facturile fiscale nr.... /01.02.2012, nr.... /02.03.2012 și nr.... /14.05.2012.

De asemenea s-a constatat faptul că în data de 01.02.2012 a fost încheiat un contract de vânzare – cumpărare între S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., având ca obiect comercializarea de echipamente și sisteme de protecția muncii, însă la întocmirea sa nu a participat niciun reprezentant al S.C. ... S.R.L.

Pe facturile emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. la datele delegatului este trecută persoana care a întocmit factura; nu sunt trecute datele de identificare ale persoanei care a preluat efectiv marfa și nici ale mijlocului de transport utilizat – numărul de înmatriculare -; nu există semnătura persoanei care predă marfa beneficiarului.

Pe facturile emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., la delegat este înscris numitul ... - administrator la SC ... SRL, fără datele actului de identitate, data expedierii fiind data facturării, iar la mijloc de transport este înscris numărul de înmatriculare B 17 ... care aparține unui autoturism marca VOLKSWAGEN PASSAT, proprietar fiind ... cu domiciliul în municipiul București str.

Organele de control au reținut că în urma cercetărilor efectuate de organele abilitate, a rezultat cu certitudine că marfa de pe facturile nr.... /01.02.2012, nr.... /02.03.2012 respectiv nr.... /14.05.2012, emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., a fost transportată direct în localitatea Deda, la domiciliul administratorului S.C. ... S.R.L., iar în celelalte cazuri, marfa a fost ridicată direct de acesta de la magazia SC ... SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează că din documentele puse la dispoziție, nu a rezultat faptul că în cazul acestor relații comerciale ar fi participat vreun reprezentant al S.C. ... S.R.L.

Urmare cercetărilor efectuate de ofițerii de poliție judiciară din cadrul BCCO Tg. Mureș s-a stabilit că S.C. ... S.R.L. a fost folosită pentru a crește în mod nejustificat cheltuielile înregistrate în contabilitatea S.C. ... S.R.L., reducându-se semnificativ obligațiile bugetare datorate.

În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că adaosul comercial în sumă de ... lei, rezultat ca diferență între valoarea facturată de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. și valoarea facturată de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., reprezintă în fapt o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2) La control s-a constatat că în perioada ianuarie – aprilie 2012, conform fisei contului 401 „Furnizor” (anexa nr.1 la raportul de inspecție

fiscala), S.C. ... S.R.L. a emis către S.C. ... S.R.L. un numar de 7 (sapte) facturi fiscale in valoare de ... lei, reprezentând materie prima (diverse tesaturi) (prezentate in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala), care au fost înregistrate în contabilitatea societății controlate astfel:

301 " MATERII PRIME " = 401 " FURNIZORI " cu valoarea fără TVA a facturilor, 4426 " TVA DEDUCTIBIL " = 401 " FURNIZORI " cu valoarea taxei deductibile marfa facturata avand ca sursa de proveniență firma ... din Belgia.

Organele de control au constatat ca firma belgiana ... a emis 8 (opt) facturi fiscale (invoice) catre S.C. ... S.R.L., in valoare de ... lei, reprezentand materie prima, iar adresa de livrare a acesteia o reprezinta SC ... SRL Reghin str.... jud. Mures.

De asemenea la control s-a retinut ca pe documentul de transport (CMR) atasat facturilor, la rubrica destinatar este in scris SC ... SRL Reghin, iar la locul prevazut pentru livrarea marfii este in scrisa localitatea Reghin. La casuta 24 a scrisorii de transport international (CMR), este imprimata stampila S.C. ... S.R.L., o semnatura de primire a marfii.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa achizitionata cu facturile fiscale (invoice) in cauza a fost livrata la sediul SC ... SRL, materia prima facturata de firma belgiana ... catre S.C. ... S.R.L. fiind refacturata in aceiasi zi de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L.

Urmare cercetărilor efectuate de ofițerii de politie judiciară din cadrul BCCO Tg. Mureș, s-a stabilit că S.C. ... S.R.L. a fost folosită pentru a crește în mod nejustificat cheltuielile înregistrate în contabilitatea S.C. ... S.R.L., reducându-se semnificativ obligațiile bugetare datorate.

In temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit că diferenta de valoare în sumă de ... lei, dintre valoarea facturata de firma belgiana ... către S.C. ... S.R.L. și valoarea facturata de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L, reprezintă în fapt o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3) La control s-a constatat ca S.C. ... S.R.L. a emis către societatea controlată un număr de 4 (patru) facturi fiscale, reprezentand marfuri a caror proveniența nu este S.C. ... S.R.L. (anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscala), astfel:

- factura seria RI nr.... /07.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând "Manusi termoizolante cu deget";
- factura seria RI nr.... /13.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând "Piei ovine finite cu blana velurata";
- factura seria RI nr.... /28.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând "suba scurta";
- factura seria RI nr.... /02.04.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând "Manusi Jaipur".

aceste facturi fiind înregistrate cu următoarea formulă contabilă :
371 "MARFURI " = 401 " FURNIZORI " cu valoarea fără TVA a facturii,
4426 "TVA DEDUCTIBILA" = 401 "FURNIZORI" cu valoarea taxei deductibile.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca pe facturile anterioare la rubrica "Date privind expediția", la delegat este înscris numitul ... – acesta avand calitatea de administrator la S.C. ... S.R.L., fără datele actului de identitate, data expedierii marfurilor este data facturării, iar la mijloc de transport este înscris numărul de înmatriculare B 17 ... care aparține unui autoturism marca VOLKSWAGEN PASSAT, proprietar fiind ... cu domiciliul in mun. București, str.

În legătura cu S.C. ... S.R.L., organele de control mentioneaza ca nu are declarate puncte de lucru, depozite sau magazine de vânzare, nu are angajați (fapt constatat in urma unui control al ITM București) nefiind astfel posibila realizarea de servicii de preluare / depozitare marfa.

Urmare a cercetărilor efectuate de ofiterii de politie judiciara din cadrul BCCO Tg. Mureș, s-a stabilit ca S.C. ... S.R.L. a fost folosita pentru a creste in mod nejustificat cheltuielile inregistrate in contabilitatea S.C. ... S.R.L., reducandu-se semnificativ obligatiile bugetare datorate.

Din analiza documentației prezentate de societate, a instrumentărilor efectuate de către organele de cercetare, organele de control au concluzionat că înregistrarea pe cheltuieli de către S.C. ... S.R.L. a contravalorii facturilor prezentate mai sus, în suma de ... lei, a avut un scop exclusiv fiscal, vizând denaturarea rezultatului fiscal, respectiv diminuarea obligației de plata la bugetul de stat constând în impozit pe profit.

Avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. ... S.R.L. Reghin a majorat nelegal cheltuielile de exploatare aferente trim.I si II 2012 cu suma de ... lei, aceste cheltuieli nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

La control s-a retinut ca in cauza sunt incidente si prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv cele ale art.21 alin.(4) lit.m) din acelasi act normativ.

4) Conform fisei de cont 401 furnizor SC ... SRL identificata la societatea controlata (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala), aceasta societate a emis catre S.C. ... S.R.L. doua facturi fiscale: nr.... /24.05.2012 in valoare de ... lei, plus TVA, respectiv nr.... /28.05.2012 in valoare de ... lei, plus TVA, facturi achitate de beneficiar prin instrumente de plata bancare (ordine de plata) in data de 25.06.2012 si 26.06.2012 (facturile au fost ridicate de organele de cercetare penala).

Facturile sus mentionate, reprezentand piese auto si accesorii, au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii controlate cu inregistrarea contabila:

602 "CHELTUIELI PRIVIND MATERIALELE"= 401 "FURNIZORI" cu valoarea fara TVA a facturilor ,
4426 "TVA DEDUCTIBILA" = 401 "FURNIZORI" cu valoarea taxei deductibile .

Organele de inspectie fiscala au retinut ca urmare cercetarilor efectuate de ofiterii de politie judiciara din cadrul BCCO Tg. Mures, referitor la relatia comerciala derulata prin S.C. ... S.R.L. si din denuntul oral al numitului ... , administrator al acestei firme, a rezultat faptul ca societatea in cauza nu a vandut marfa inscrisa pe facturile emise catre S.C. ... S.R.L..

Organele de control au constatat ca la rubrica privind datele expeditiei din cuprinsul facturilor emise de S.C. ... S.R.L., nu sunt inscrise datele de identificare ale mijloacelor de transport utilizate pentru livrarea pieselor auto si accesoriilor, nefiind posibila verificarea acestora.

De asemenea la control s-a retinut ca societatea emitenta a celor doua facturi, nu are declarate puncte de lucru, depozite sau alte locuri in care sa poata depozita marfuri. Totodata sediul social declarat este un apartament - loc care este impropriu pentru desfasurarea de activitati comerciale de vanzare de marfuri.

Avand in vedere cele de mai sus, in baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de ... lei, care nu au la baza un document justificativ pentru inregistrarea in contabilitate, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Având în vedere constatările anterioare, redate la Cap.III pct.1 subpunctele 1), 2), 3) și 4) din raportul de inspectie fiscala, privind înregistrarea pe cheltuieli deductibile de către S.C. ... S.R.L. a contravalorii facturilor prezentate mai sus, în suma totala de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), precum si prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit f) si lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plata în suma de ... lei** (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit anterior mentionat, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control au fost calculate (Cap.III pct.2 si pct.3 din raportul de inspectie fiscala) **dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat in anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată (Cap.III pct.4 subpct.1 – 2 din raportul de inspectie fiscala)

1) Organele de control au stabilit că deficiențele prezentate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" - subpunctele 1), 2) și 3) din raportul de inspectie fiscala, au efect si în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma totala de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca documentele (facturile) fiscale in cauza vizeaza operatiuni a caror necesitate nu a putut fi dovedita, astfel ca societatea nu se regăsește în situația unor achiziții destinate operațiunilor taxabile, care sa dea dreptul la deducerea TVA înscrisa in facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile stipulate la art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la facturile pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de ... lei, organele de control precizeaza ca acestea nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.e) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile pct.72 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, prevederi coroborate cu soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiile Unite, în care se precizează, că „taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit, în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.”.

Organele de control au constatat că pentru operațiunile înregistrate nu se poate demonstra realitatea si legalitatea, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul ca operațiunile înregistrate nu sunt reale, fiind aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție in cazurile C-439/04 si C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bunăcredință, conform căruia „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit sa știe sau ar fi fost posibil să știe ca prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscala privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.

În consecința, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC ... SRL taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata la bugetul general consolidat al statului, în cuantum de ... lei.

2) La control s-a stabilit ca deficienta redata la Cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” - subpunctul 4), are efect si în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

Organele de control au constatat ca pentru operațiunile înregistrate nu se poate demonstra realitatea si legalitatea în ceea ce privește achizițiile în cauză, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional, așa cum s-a arătat sus, a rezultat faptul ca operațiunile înregistrate nu au fost efectuate in realitate, fiind aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 si C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale si pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de buna credință, mai sus citate.

Avand in vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, în care se precizează că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în situația în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA, organele de control au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca deficiențele consemnate mai sus, redate la Cap.III pct.4 subpct.1 – 2 din raportul de inspecție fiscală, au ca și consecință fiscală stabilirea unei **taxe pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma totală de ... lei (... lei + ... lei)**.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în suma totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate (Cap.III pct.5 și pct.6 din raportul de inspecție fiscală) **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au reținut că faptele redate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" 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, precum și ale art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, pentru efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de textele articolelor anterior menționate, urmând a fi sesizate organele în drept, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr.../09.01.2013, care constituie anexa **nr.10** la raportul de inspecție fiscală.

Cu adresa nr.../14.01.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au înaintat Direcției de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL din Reghin, spre conexare la dosarul penal nr... /P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție.

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

I. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și la accesoriile aferente, cauza supusă soluționării

este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în condițiile în care materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL din Reghin (Raportul de inspectie fiscala nr.../10.01.2013, Decizia de impunere nr.../10.01.2013 si Procesul verbal nr.../09.01.2013), au fost comunicate de organele de control Direcției de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș spre conexare la dosarul penal nr... /P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție.

În fapt, - actiunea de inspectie a fost initiata ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr... /13.09.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr... /13.09.2012, iar la Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr... /14.09.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr... /31.08.2012), având la baza adresa nr... /P/2012 din 01.08.2012 emisa de Brigada de Combatere a Criminalitatii Organizate (BCCO) Tg.Mures.

Ulterior, cu adresa nr... /07.11.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.65401/07.11.2012, iar la Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr.7911/06.11.2012, Garda Financiară Mureș a transmis organelor de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Mures Procesul verbal nr... /05.11.2012 care reprezinta o continuare a Procesului verbal nr... /31.08.2012.

Potrivit constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.1-3 din Raportul de inspectie fiscala nr.../10.01.2013 -, in perioada ianuarie – mai 2012 SC ... SRL a achizitionat de la SC ... SRL Bucuresti materii prime si marfuri in valoare de ... lei, inclusiv TVA – conform anexei nr.1 Fisa contului 401 “Furnizori - SC ... SRL Bucuresti” la raportul de inspectie fiscala.

Din baza de date a Ministerului Finantelor Publice, organele fiscale au retinut ca furnizorul sus mentionat are sediul social declarat in mun. Bucuresti, ... , nu are puncte declarate si societatea este declarata inactiva din data 15.11.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. Asociatul unic si administratorul firmei este ... , domiciliat in

In Raportul de inspectie fiscala nr.../10.01.2013 organele de control au retinut urmatoarele:

1) In perioada februarie – mai 2012 SC ... SRL a emis către S.C. ... S.R.L. facturile fiscale seria RI nr... /01.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, nr... /02.03.2012 – ... lei, inclusiv TVA si nr... /14.05.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând diferite mărfuri (diverse modele manusi), care au ca sursa de proveniență SC ... SRL.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca in urma verificărilor efectuate de ofițerii de politie judiciara din cadrul BCCO Tg. Mureș la SC ... SRL, a documentelor ridicate de la aceasta societate si puse la dispozitia comisarilor Gărzii Financiare Mureș, a rezultat faptul ca mărfurile înscrise în factura fiscala nr... /01.02.2012 (în suma totală de ... lei), factura fiscala nr... /02.03.2012 (în suma totală de ... lei) si factura fiscala nr... /14.05.2012 (în suma totală de ... lei) emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., au fost refacturate în

aceeași zi de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. – prin facturile fiscale nr.... /01.02.2012, nr.... /02.03.2012 și nr.... /14.05.2012.

De asemenea s-a constatat faptul că în data de 01.02.2012 a fost încheiat un contract de vânzare – cumpărare între S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., având ca obiect comercializarea de echipamente și sisteme de protecția muncii, însă la întocmirea sa nu a participat niciun reprezentant al S.C. ... S.R.L.

Pe facturile emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. la datele delegatului este trecută persoana care a întocmit factura; nu sunt trecute datele de identificare ale persoanei care a preluat efectiv marfa și nici ale mijlocului de transport utilizat – numărul de înmatriculare -; nu există semnătura persoanei care predă marfa beneficiarului.

Pe facturile emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., la delegat este înscris numitul ... care este administrator la SC ... SRL, fără datele actului de identitate, data expedierii fiind data facturării, iar la mijloc de transport este înscris numărul de înmatriculare B 17 ... care aparține unui autoturism marca VOLKSWAGEN PASSAT, proprietar fiind ... cu domiciliul în municipiul București str.

Organele de control au reținut că în urma cercetărilor efectuate de organele abilitate, a rezultat cu certitudine că marfa de pe facturile nr.... /01.02.2012, nr.... /02.03.2012 respectiv nr.... /14.05.2012, emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., a fost transportată direct în localitatea Deda, la domiciliul administratorului S.C. ... S.R.L., iar în celelalte cazuri, marfa a fost ridicată direct de acesta de la magazia SC ... SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează că din documentele puse la dispoziție, nu reiese faptul că în cazul acestor relații comerciale ar fi participat vreun reprezentant al S.C. ... S.R.L.

În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența de valoare în sumă de ... lei, rezultată între valoarea facturată de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. și valoarea facturată de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., reprezintă în fapt o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2) La control s-a constatat că în perioada ianuarie – aprilie 2012, conform fișei contului 401 „Furnizor” (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), S.C. ... S.R.L. a emis către S.C. ... S.R.L. un număr de 7 (șapte) facturi fiscale în valoare de ... lei, reprezentând materie primă (diverse tesături) (prezentate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), care au ca sursă de proveniență firma ... din Belgia.

Organele de control au constatat că firma belgiană ... a emis 8 (opt) facturi fiscale (invoice) către S.C. ... S.R.L., în valoare de ... lei, reprezentând materie primă, iar adresa de livrare a acestora o reprezintă SC ... SRL Reghin str.... jud. Mureș.

De asemenea la control s-a reținut că pe documentul de transport

(CMR) atasat facturilor, la rubrica destinatar este in scris SC ... SRL Reghin, iar la locul prevazut pentru livrarea marfii este in scrisa localitatea Reghin. La casuta 24 a scrisorii de transport international (CMR), este imprimata stampila S.C. ... S.R.L., o semnatura de primire a marfii.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa achizitionata cu facturile fiscale (invoice) in cauza a fost livrata la sediul SC ... SRL, materia prima facturata de firma belgiana ... catre S.C. ... S.R.L. fiind refacturata in aceiasi zi de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L.

In temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit că diferenta de valoare în sumă de ... lei, rezultata între valoarea facturata de firma belgiana ... către S.C. ... S.R.L. și valoarea facturata de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., reprezintă în fapt o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3) La control s-a constatat ca S.C. ... S.R.L. a emis către societatea controlată un număr de 4 (patru) facturi fiscale, reprezentand marfuri a caror proveniența nu este S.C. ... S.R.L. (anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscala), astfel:

- factura seria RI nr.... /07.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând “Manusi termoizolante cu deget”;
- factura seria RI nr.... /13.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând “Piei ovine finite cu blana velurata”;
- factura seria RI nr.... /28.02.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând “suba scurta”;
- factura seria RI nr.... /02.04.2012 – ... lei, inclusiv TVA, reprezentând “Manusi Jaipur”.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca pe facturile anterioare la rubrica “Date privind expediția”, la delegat este în scris numitul ... – acesta avand calitatea de administrator la S.C. ... S.R.L., fără datele actului de identitate, data expedierii marfurilor este data facturării, iar la mijloc de transport este în scris numărul de înmatriculare B 17 ... care aparține unui autoturism marca VOLKSWAGEN PASSAT, proprietar fiind ... cu domiciliul in mun. București, str.

În legătura cu S.C. ... S.R.L., organele de control mentioneaza ca nu are declarate puncte de lucru, depozite sau magazine de vânzare, nu are angajați (fapt constatat in urma unui control al ITM București) nefiind astfel posibila realizarea de servicii de preluare / depozitare marfa.

Avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv cele ale art.21 alin.(4) lit.m) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. ... S.R.L. Reghin a majorat nelegal cheltuielile de exploatare aferente trim.I si II 2012 cu suma de ... lei, aceste cheltuieli fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Potrivit constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.4 din Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2013 -, SC ... SRL a emis către S.C. ... S.R.L. două facturi fiscale: nr... /24.05.2012 în valoare de ... lei, plus TVA, respectiv nr... /28.05.2012 în valoare de ... lei, plus TVA, reprezentând diverse piese auto și accesorii, fiind achitate de beneficiar prin instrumente de plată bancare (ordine de plată) în datele de 25.06.2012 și 26.06.2012 (facturile au fost ridicate de organele de cercetare penală).

Organele de inspecție fiscală au reținut ca urmare cercetărilor efectuate de ofiterii de poliție judiciară din cadrul BCCO Tg. Mureș, referitor la relația comercială derulată prin S.C. ... S.R.L. și din denunțul oral al numitului ... , administrator al acestei firme, a rezultat faptul că societatea în cauză nu a vândut marfa înscrisă pe facturile emise către S.C. ... S.R.L..

Organele de control au constatat că pe facturile emise de S.C. ... S.R.L. către SC ... SRL la rubrica privind datele expediției nu sunt înscrise datele de identificare ale mijloacelor de transport utilizate pentru livrarea pieselor auto și accesoriilor, nefiind posibilă verificarea acestora.

De asemenea la control s-a reținut că societatea emitentă a celor două facturi, nu are declarate puncte de lucru, depozite sau alte locuri în care să poată depozita marfuri. Totodată sediul social declarat este un apartament - loc care este impropriu pentru desfășurarea de activități comerciale de vânzare de marfuri.

Având în vedere cele de mai sus, în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de control au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în suma de ... lei, care nu au la bază un document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările anterioare, redată la Cap.III pct.1 subpunctele 1), 2), 3) și 4) din raportul de inspecție fiscală, privind înregistrarea pe cheltuieli deductibile de către S.C. ... S.R.L. a contravalorii facturilor prezentate mai sus, în suma totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), precum și prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată în suma de ... lei** (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate în sarcina unității (Cap.III pct.2 și pct.3 din raportul de inspecție fiscală) **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată (Cap.III pct.4 subpct.1 – 2 din raportul de inspectie fiscala) organele de control au stabilit că deficiențele prezentate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" - subpunctele 1) - 4) din raportul de inspectie fiscala, au efect si în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma totala de ... lei (... lei + ... lei), astfel:

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta deficiențelor prezentate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" - subpunctele 1), 2) și 3) din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au retinut ca documentele (facturile) fiscale in cauza vizeaza operațiuni a căror necesitate nu a putut fi dovedita, astfel ca societatea nu se regăsește în situația unor achiziții destinate operațiunilor taxabile, care sa dea dreptul la deducerea TVA înscrisa in facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile stipulate la art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la facturile pentru care societatea a dedus TVA in suma de ... lei, organele de control precizeaza ca acestea nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.e) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile pct.72 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, prevederi coroborate cu soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiile Unite, în care se precizează, că „taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit, în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii...”.

Organele de control au constatat că pentru operațiunile înregistrate nu se poate demonstra realitatea si legalitatea, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul ca operațiunile înregistrate nu sunt reale, fiind aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție in cazurile C-439/04 si C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bunăcredință, conform căruia „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit sa știe sau ar fi fost posibil să știe ca prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscala privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata suplimentara în cuantum de ... lei.

2) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta deficientei redate la Cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” - subpunctul 4), organele de control au constatat ca pentru operațiunile înregistrate nu se poate demonstra realitatea si legalitatea în ceea ce privește achizițiile în cauză, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional, așa cum s-a arătat sus, a rezultat faptul ca operațiunile înregistrate nu au fost efectuate in realitate, fiind

aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună credință, mai sus citate.

Având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, în care se precizează că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în situația în care documentele justificative nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA, organele de control au stabilit ca datorată taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de **... lei**.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma totală de ... lei** (... lei + ... lei), pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate în sarcina unității (Cap.III pct.5 și pct.6 din raportul de inspecție fiscală) **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au reținut că faptele redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" 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, precum și ale art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, pentru efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de textele articolelor anterior menționate, urmând a fi sesizate organele în drept, în acest sens fiind întocmit **Procesul verbal nr.../09.01.2013**, care constituie anexa **nr.10** la raportul de inspecție fiscală.

Cu **adresa nr.../14.01.2013** organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au înaintat **Direcției de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL din Reghin, spre conexare la dosarul penal nr.... /P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție.**

Potrivit art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, "Efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii".

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

“(1) Constituie infractiuni de evaziune fiscala si se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani si interzicerea unor drepturi urmatoarele fapte savârsite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligatiilor fiscale:

[...]

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

În drept, în ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare în suma totala de ... lei, compuse din: impozitul pe profit în sumă de ... lei, dobânzile/majorarile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, penalitatile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzile/majorarile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalitatile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, mai sus mentionate, în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căroră:

“(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotarâtoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa;

[...]

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../10.01.2013 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../10.01.2013, achizițiile de bunuri înscrise în facturile fiscale care figureaza ca fiind emise de S.C. ... S.R.L. din Bucuresti, si S.C. ... S.R.L. din Cluj-Napoca nu au la baza documente justificative, iar realitatea și legalitatea operațiunilor economice derulate cu

aceste societăți nu a putut fi probată, respectiv documentele în baza cărora s-au înregistrat aceste achiziții nu întrunesc condițiile legale pentru a fi documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a bazelor impozabile pentru calculul impozitului pe profit aferent perioadelor de referință, respectiv deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și implicit diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, cu adresa nr.../14.01.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mures - Activitatea de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, spre conexare la dosarul penal nr.... /P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție, materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL din Reghin, după cum urmează:

- Procesul verbal nr.../09.01.2013;
- Decizia de impunere nr.../10.01.2013;
- Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2013,

comunicându-se faptul că în speța se impune **constituirea de parte civilă în dosarul cauzei**, în numele Statului Român, prin ANAF și prin D.G.F.P. Mures pentru suma de ... lei, din care ... lei impozit pe profit și ... lei taxa pe valoarea adăugată, la care se adaugă accesoriile aferente, acestea făcând obiectul atât a **Deciziei de impunere nr.../10.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și a contestației formulate împotriva acesteia de către SC ... SRL din loc.Reghin, jud.Mures.**

Potrivit adresei sus menționate, în cazul în care materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL din Reghin nu fac obiectul cauzei penale aflate în instrumentarea Direcției de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, documentația respectivă va face obiectul sesizării organelor competente pentru instrumentarea intrinșurii sau nu a elementelor infracționale pentru deficiențele constatate.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*” precum și faptul că în speța operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității și legalității acestora.

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

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii*

penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii” menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a înaintat Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitia - Direcția de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, spre conexare la dosarul penal nr.... /P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție, materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL din Reghin, pentru a se face aplicațiunea art.43 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, precum și a art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că s-a constatat că societatea a **prejudiciat bugetul consolidat al statului cu suma de ... lei**, reprezentand:

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

urmare înregistrării în contabilitate a unor facturi de achiziții care nu pot dobândi calitatea de document justificativ și pentru care nu se probează realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în acestea.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori

de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

“Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală,

numai dupa încetarea definitiva si irevocabila a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instructiuni''.

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

II. În ceea ce privește Procesul-verbal nr.../09.01.2013, reprezentând anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2013, menționăm că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organele de inspecție fiscală au obligația întocmirii unui proces-verbal atunci când sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală.

Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, nefiind susceptibil de a fi pus în executare si, pe cale de consecinta, de a fi contestat.

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

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din loc.Reghin, jud.Mures** în ceea ce priveste obligațiile fiscale în **sumă totală de ... lei**, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit;

- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr.../10.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL,