



DECIZIA nr. 479/2011/10.07.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C.S.R.L. loc. jud. Mureș
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L. din loc. ...jud. Mureș asupra contestației înregistrată sub nr.16.09.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../18.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../18.08.201, emise de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../17.08.2011, comunicate petentei la data de 24.08.2011 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 venit;
- ... lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... 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 taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206 și art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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. .../16.09.2011 petenta consideră că actele administrativ fiscale întocmite de organele de inspecție sunt nelegale și netemeinice, prin prisma următoarelor aspecte:

1. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. B, pct. 5, lit. b) din raportul de inspecție fiscală

Petenta precizează că 12 din cele 14 facturi reținute în Raportul de inspecție fiscală au presupus situații în care societatea contestatoare a recuperat marfa livrată

unor clienți ce nu și-au îndeplinit obligația corelativă de plată; societatea contestatoare a emis facturi de storno ce atestă stornarea de bunuri, respectiv diferite tipuri de uși. Singura excepție ce confirmă, într-adevăr, punctul de vedere al organului de control este cea referitoare la societatea S.C. ... S.R.L., situație în care s-a produs o eroare materială de înregistrare contabilă. Toate celelalte facturi, reprezintă facturi reale ce nu au fost înfirmate în nici un mod de organul de control și nu au făcut obiectul unor verificări încrucișate. În aceste condiții, s-a ajuns la situația în care organul de control a extins, fără temei legal, concluziile verificărilor încrucișate realizate la S.C. ... S.R.L., cu referire la toate societățile față de care au fost emise facturi de storno, întrucât a fost recuperată marfă livrată acestora și neachitată.

2. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. B, pct. 5, lit. c) din raportul de inspecție fiscală

În ceea ce privește facturile emise de S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. petenta consideră că organul de control a dat o interpretare greșită înscrisurilor ce i-au fost puse la dispoziție. Astfel, în contestație se menționează că, inspectorii fiscali au imputat societății contestatoare împrejurarea că se aprovizionează cu produse de la societăți din București, deși achiziționează mărfuri similare de la furnizori din județul Mureș, împrejurare ce constituie o inadmisibilă ingerință în managementul unei societăți cu capital privat; de asemenea, petenta consideră că unele concluzii ale inspectorilor fiscali sunt de maximă generalitate.

Faptul că societățile nominalizate nu declară livrări către societatea contestatoare nu reprezintă în opinia contestatoarei un element care să pună sub semnul întrebării realitatea acestor operațiuni, cu atât mai mult cu cât livrările au fost efective, au vizat produse în legătură cu obiectul principal de activitate și au fost evidențiate ca atare în Declarația 394 întocmită de contestatoare. Simplele erori materiale sau neconcordanțele mențiunilor din foile de parcurs, nu pot proba raționamentul expus de organele de control, cu atât mai mult cu cât facturile respective au fost integral sau parțial achitate furnizorilor.

3. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. B, pct. 5, lit. d) din raportul de inspecție fiscală

Referitor la facturile emise de S.C. S.R.L. petenta precizează că actele contabile reflectă operațiuni reale și constituie o cheltuială deductibilă în sensul art. 21, alin. 4, lit. m) din Codul fiscal. În contestație se susține că deși, organul de control evocă verificările încrucișate nu indică nici un element care să certifice concluzia potrivit căreia „facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale”; în acest sens petenta precizează că prestările de servicii au fost efectiv realizate în baza contractelor indicate pentru fiecare factură în parte.

4. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. C, pct. 5, lit. a) din raportul de inspecție fiscală

În ceea ce privește cele două contracte de comodat în care contestatoarea are calitatea de comodatar, se reține că valoarea bunurilor destinate investițiilor la cele două imobile a fost înregistrată corect în contul sintetic 231 „Imobilizări în curs de execuție”, singurul aspect imputat societății contestatoare fiind legat de inexistența

unor conturi analitice fiecărei investiții.

În legătură cu interpretarea consecințelor fiscale ale lucrărilor de investiții derulate în baza celor două contracte, petenta menționează că, în speță, comodatarul îi incumbă obligația de a moderniza bunul ce face obiectul contractului „*cu cheltuieli suportate în totalitate*” .

În opinia contestatoarei, interpretarea eronată a organului de control constă în aceea că a apreciat lucrările efectuate de comodatar ca nefiind lucrări curente de întreținere ci lucrări intitulate „*de amploare*”. Caracterul gratuit al contractului de comodat nu exclude posibilitatea părților de a conveni asupra modului în care comodatarul își respectă obligația prevăzută de art. 1564 din Codul civil, normă legală ce impune să se îngrijească de bun „*ca un bun proprietar*”. Petenta precizează că dacă se admite punctul de vedere al organului de control, rezultă că „*un bun proprietar*” nu poate face niciodată „*lucrări de amploare*” fiind obligat să se rezume doar la cele curente. Pe de altă parte, efectuarea unor lucrări de acest tip nu presupune în mod necesar un avantaj al comodantului, întrucât nu există nici un element din care să rezulte că aceste lucrări îi vor profita la momentul restituirii bunului. Cu titlu de exemplu, menționează că de efectuarea unor „*lucrări de amploare*” privind tencuirea/gletuirea/vopsirea unor pereți nu profită comodantul dacă la predarea imobilului ele trebuiesc refăcute, ca efect al deteriorărilor din perioada de derulare a contractului.

În contestație se precizează că organele de control au dat o interpretare globală, reținându-se colectarea T.V.A.- ului în valoare de ... lei aferentă investițiilor la cele două imobile, fără să se indice în concret care sunt lucrările „*de amploare*” ce nu pot fi suportate de către comodatar, prin raportare la dispozițiile legale incidente.

Petenta consideră că nu există nici o dispoziție legală, inclusiv în Codul fiscal, din care să rezulte că este interzis comodatarului să suporte cheltuielile de amenajare a imobilului ce face obiectul contractului.

În baza considerentelor expuse mai sus petenta solicită exonerarea de la plata sumelor enumerate în actele administrativ-fiscale contestate.

B). Față 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 vizând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente drepturilor salariale, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr./17.08.2011, Decizia de impunere nr./18.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../18.08.2011, în cuprinsul cărora au fost redate următoarele constatări:

1. Cap. III, lit. A „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor” pct. 5 și Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. b.1) din raportul de inspecție fiscală

În luna noiembrie 2006, unitatea verificată a achiziționat un umăr de 75 uși metalice în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei; bunurile în cauză au fost

evidențiate în contabilitatea societății în contul 3710 „Mărfuri în depozit”.

Potrivit facturilor emise în lunile noiembrie și decembrie 2006, unitatea a vândut un număr de 37 uși metalice, a căror cost de achiziție se situează la nivel de ... lei; în luna decembrie 2006 a înregistrat descărcarea din gestiune a unui număr de 67 uși metalice, suma înregistrată în contul 6070,, Cheltuieli privind mărfurile din depozit” fiind de ... lei. În condițiile date, la control s-a concluzionat că, unitatea nu a întocmit și nu a înregistrat în evidența contabilă documentele de livrare aferente celor 30 buc. uși metalice descărcate din gestiune și, ca atare, a fost omisă înregistrarea veniturilor obținute din valorificarea bunurilor în cauză, nivelul acestora situându-se la ... lei.

În baza prevederilor art. 105 și art. 107 (Titlul IV) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în cuantum de **... lei**.

Pentru debitul suplimentar, s-au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de **... lei** și penalități de întârziere în sumă de **... lei**.

Totodată, în baza prevederilor art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit taxă pe valoare adăugată suplimentară de plată în sumă de **... lei**, precum și accesorii aferente.

2. Cap. III, lit. B „Impozit pe profit” pct. 5, lit. a) și Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. b.1) din raportul de inspecție fiscală

În anul 2007 unitatea a înregistrat în contul 3710 „ Mărfuri în depozit” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unui număr de 289 uși metalice. La data de 31.12.2006 contul 3710 prezenta un sold debitor în cuantum de ... lei - contravaloarea unui număr de 42 uși metalice înregistrate de unitate în lunile noiembrie și decembrie 2006.

Din analiza documentelor financiar contabile prezentate la control, a rezultat faptul că în anul 2007 S.C. ... S.R.L. a întocmit documente de livrare și a înregistrat în contabilitate venituri aferente vânzării unui număr de 225 uși - dintr-un calcul matematic rezultă că la data de 31.12.2007 ar mai fi existat în stoc un număr de 106 uși (42 + 289 - 225); cu toate acestea, potrivit fișei contului 3710 „ Mărfuri în depozit” și a listelor de inventariere prezentate la control, la data de 31.12.2007 unitatea nu mai deținea în patrimoniu mărfuri reprezentând uși metalice.

Astfel, soldul inițial și rulajul debitor al contului 3710 a fost înregistrat pe cheltuieli de exploatare prin creditarea contului 3710 în corespondență cu contul 6070 „ Cheltuieli privind mărfurile din depozit” cu suma totală de ... lei; din cele redate mai sus, rezultă că în evidența contabilă nu au fost înregistrate venituri aferente vânzării unui număr de 106 uși, în valoare de ... lei.

Astfel, în baza prevederilor art. 19, alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal 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 organele de inspecție au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de **... lei** și penalități de întârziere în sumă de **... lei**.

De asemenea, în baza prevederilor art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție au calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă de ... lei, precum și accesorii aferente.

3. Cap. III, lit. B „Impozit pe profit” pct. 5, lit. b) și Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. b.2) din raportul de inspecție fiscală

Cu ocazia controlului a fost identificat un număr de 14 facturi cu sume în roșu (de storno) emise de S.C. ... S.R.L. către diverși clienți.

Valoarea celor 14 facturi este în cuantum de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) lei.

Din analiza documentelor respective, au rezultat elemente care au ridicat suspiciuni în ceea ce privește realitatea operațiunilor reflectate de documentele în cauză; astfel, organele de control au efectuat un control încrucișat la S.C. ... S.R.L., client al S.C. ... S.R.L., pe numele căruia au fost emise două facturi de storno (din cele vizate în speță), facturi prin care s-ar fi returnat 320 uși interior, la o valoare de ... lei/bucată. La controlul încrucișat efectuat, din analiza documentelor financiar - contabile puse la dispoziția organelor de control a rezultat că facturile în cauză nu au fost comunicate de către S.C. ... S.R.L. clientului S.C. ... S.R.L. și, ca atare, acestea nu se regăsesc înregistrate în contabilitatea unității.

Având în vedere rezultatele controlului încrucișat și informațiile cuprinse în Raportul nr./22.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș, din care reiese că valorile înscrise în facturile de storno la care s-a făcut referire mai sus nu au fost cuprinse în declarațiile informative privind livrările/ achizițiile pe teritoriul național, depuse de clienții pe numele cărora au fost emise, se concluzionează că facturile de storno nu reflectă operațiuni reale, acestea nefiind de altfel comunicate partenerilor.

În baza prevederilor art. 19, alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal suma de ... lei, reprezentând venituri stornate nejustificat din evidența contabilă, a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit, organele de inspecție au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În baza prevederilor art. 134, art. 137 și art. 150 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată aferentă stornărilor nejustificate în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente (... lei).

4. Cap. III, lit. B „Impozit pe profit” pct. 5, lit. c) și Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. b.3) din raportul de inspecție fiscală

La control s-a constatat faptul că în perioada septembrie 2007 – iulie 2009 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 84 facturi emise de două societăți (S.C. S.R.L., S.C. S.R.L.) al căror domiciliu fiscal (sediul social) figurează pe raza municipiului București. Valoarea totală a facturilor în cauză se situează la nivel de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei. Potrivit evidenței contabile, suma de ... lei a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Din analiza documentelor în cauză au rezultat aspecte pe baza cărora organele de control au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societățile în cauză.

Urmare controalelor încrucișate efectuate la cele două societăți de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul acestea s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale (S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. nu au avut relații comerciale cu S.C. ... S.R.L.).

În situația dată S.C. ... S.R.L. a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei, încălcând astfel prevederile art. 19 alin. 1 din Codul fiscal; efectul fiscal al celor redacte mai sus constă în diminuarea nejustificată a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat de unitate pentru perioada 2007 – 2009, prin includerea pe cheltuieli de exploatare a unor sume care, nu au un suport justificativ real.

Drept urmare, la control, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar organele de inspecție au stabilit că unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În baza prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a stabilit în sarcina unității taxă pe valoare adăugată de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente (... lei).

5. Cap. III, lit. B „Impozit pe profit” pct. 5, lit. d) din raportul de inspecție fiscală

În cursul anilor 2009 și 2010 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de șase facturi emise de către S.C. S.R.L. ... în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

O parte din valoarea facturată de societatea respectivă ce se situează la nivel de ... lei, au fost evidențiate în contabilitatea unității în contul 231 „Investiții în curs”, investiția în cauză nefiind recepționată nici până la data încheierii acțiunii de inspecție fiscală, astfel că în perioada vizată la control cu suma în cauză (... lei) nu a fost afectată fiscalitatea în ceea ce privește impozitul pe profit.

Factura nr. /14.05.2010 emisă de S.C. S.R.L. în sumă de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând, conform specificației înscrisă pe aceasta, „Prestări servicii cf. Contract nr. /14.05.2010” a fost înregistrată în contul 301 „Materii prime”. Potrivit listelor întocmite cu ocazia inventarierii elementelor de active (stocuri) la data de 31.12.2010, în soldul contului 301 figurau doar bunuri; întrucât valoarea serviciilor în cauză (... lei) nu se regăsește în soldul contului 301, rezultă că aceasta a fost transferată în contul de cheltuieli 601 „Cheltuieli cu materii prime”.

În luna iunie 2010, unitatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și a considerat drept deductibilă la calculul profitului impozabil contravaloarea facturii nr. /16.06.2010 emisă de același furnizor, în sumă de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând conform specificației înscrisă pe aceasta „Prestări servicii cf. Contract nr. /14.05.2010”.

La control, unitatea verificată nu a prezentat contractele la care se face referire în facturile nr. /14.05.2010 și nr. /16.06.2010 și nici material documentar din

care să rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate.

Pentru a accepta deductibilitatea cheltuielilor respective (... lei), s-a analizat dacă au fost respectate cerințele legii, specifice acestora, concluzia fiind aceea că unitatea nu a probat necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Totodată, organele de inspecție au procedat la efectuarea unui control încrucișat la S.C. S.R.L. ... în vederea verificării realității operațiunilor reflectate de facturile respective; în urma inspecției efectuate s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale.

În baza prevederilor art. 21, alin. (1) și (4). lit. m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Cap. II al Titlului II „Impozit pe profit” din Normele de aplicare a Codului fiscal cheltuielile în sumă de ... lei nu au putut fi acceptate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar ce se situează la nivel de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control organele de inspecție au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

6. Cap. III, lit. B „Impozit pe profit” pct. 5, lit. e) și Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. b.4) din raportul de inspecție fiscală

În luna noiembrie 2008 în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. au fost identificate un număr de 5 facturi cu sume în roșu (de storno) emise de S.C. ... S.R.L. către diverși clienți (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.) în care la rubricile destinate a fi completate cu datele delegatului figurează dl. – administrator al S.C. ... S.R.L.; cele cinci facturi sunt în valoare totală de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) ... lei.

Din analiza Raportului nr./22.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș (anterior amintit) reiese că în cazul facturilor emise către patru dintre societățile menționate (excepție făcând cea emisă pentru S.C. S.R.L.), valorile înscrise în acestea nu au fost declarate prin intermediul declarațiilor informative privind livrările/achizițiile pe teritoriul național, depuse de clienții pe numele cărora au fost emise.

Prin înregistrările efectuate în contabilitate unitatea a diminuat nejustificat veniturile perioadelor în care au fost înregistrat facturile în cauză, în sensul că, prin înregistrarea 345,, Produse finite” = 711,, Venituri din variația stocurilor” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5) a fost anulat efectul înregistrării 711,, Venituri din variația stocurilor”= 345,, Produse finite” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5); astfel, bunurile așa zis returnate de client nu se regăsesc în soldul contului 345 și, ca atare, nu reintră în gestiunea societății, iar veniturile aferente acestor stocuri (anulate prin cele două înregistrări) nu se regăsesc în contul 121 așa cum ar fi trebuit să se întâmple într-o situație de normalitate. Efectul fiscal al celor prezentate mai sus constă în diminuarea veniturilor impozabile și, implicit, a taxei pe valoarea adăugată colectată.

Având în vedere situația de fapt prezentată mai sus și prevederile art. 19, alin.

1) din Codul fiscal, suma de ... lei, reprezentând venituri stornate nejustificat din evidența contabilă, a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit organele de inspecție au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Prin modul cum s-a procedat nu au fost respectate prevederile art. 134, alin. 1) – 3), art. 137, alin. (1) lit. a), art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și ale art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, organele de inspecție stabilind taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente acesteia (... lei).

7. Cap. III, lit. B „Impozit pe profit” pct. 5, lit. f) din raportul de inspecție fiscală

În anul 2009 și 2010 unitatea verificată a descărcat, în mod eronat, din gestiunea de produse finite (creditul contul 345) contravaloarea unor prestări de servicii (montaj uși) efectuate către diverși clienți, a căror valoare se situează la nivel de ... lei, precum și contravaloarea unor vânzări de mărfuri (uși metalice) în sumă totală de ... lei.

Din evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. a rezultat că achizițiile de mărfuri (uși metalice) au fost înregistrate (în perioada respectivă) în debitul contului 371.1 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”, iar pe măsura vânzării acestea erau descărcate din gestiune, prin creditarea contului 371.1 și debitarea contului 607.0 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Prin descărcarea vânzărilor de mărfuri și a prestațiilor de servicii din gestiunea de produse finite, prin articolul contabil 711, „ Variația stocurilor” = 345 „, Produse finite” unitatea a diminuat nejustificat rezultatul fiscal al perioadei, prin diminuarea veniturilor cu suma de ... lei (... lei + ... lei) – astfel veniturile înregistrate în conturile 704 „Venituri din prestări de servicii” și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” au fost anulate prin debitarea, cu aceleași sume a contului 711 „Variația stocurilor” .

În baza prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu suma de ... lei a fost majorată baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, fiind stabilit o obligație suplimentară de plată la buget în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar organele de inspecție au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

8. Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. a) din raportul de inspecție fiscală

La control s-a constatat ca în perioada ianuarie 2006 – august 2010 societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă unor bunuri destinate realizării unor lucrări de investiții la două imobile luate de S.C. ... S.R.L., sub formă de împrumut de folosință, de la două persoane fizice. Bunurile în cauză au fost achiziționate de la diverși furnizori, valoarea totală a acestora situându-se la nivel de ... lei.

Din instrumentările făcute pe această problematică, organele de inspecție au concluzionat aspectele redate în continuare:

Potrivit Contractului de împrumut de folosință (comodat) încheiat în data de

18.11.2006, dl., în calitate de comodant, dă sub formă de împrumut către SC ... SRL, în calitate de comodatar, „...imobil situat în ...nr. 33 A, jud. Mureș.”.

De asemenea, potrivit Contractului de împrumut de folosință (comodat) încheiat în data de 01.07.2008, dl. Duda Lucian, în calitate de comodant, dă sub formă de împrumut către SC ... SRL, în calitate de comodatar, „...imobil situat în

O parte din contravaloarea bunurilor destinate investițiilor la cele două imobile la care s-a făcut referire mai sus, în cuantum de ... lei a fost înregistrată în mod global în contul sintetic 231 „Imobilizări în curs de execuție”, în contabilitatea societății nefiind create analitice distincte ale acestui cont pentru fiecare dintre obiectivele de investiții, neputându-se face astfel o defalcare a acestor sume pe destinația lor; de precizat că și la momentul încheierii prezentei acțiuni sumele în cauză figurează în debitul contului 231 „Imobilizări în curs de execuție”.

În ceea ce privește diferența de ... lei, aceasta o reprezintă contravaloarea a 388,65 mc cherestea, care, conform situației prezentate de administratorul societății a fost utilizată la realizarea investițiilor la cele două imobile despre care se vorbește la prezenta literă, însă aceasta nu a fost descărcată din gestiunea de materii prime (ct. 301), figurând, la data de 31.12.2010, în soldul contului 301 „Materii prime”.

Din analiza efectuată de organele de inspecție asupra situației de fapt în corespondență cu textele de lege ce reglementează materia în speță, organele de inspecție au reținut următoarele:

- Lucrările efectuate la bunurile ce fac obiectul contractului de comodat, nu reprezintă lucrări destinate conservării bunurilor respective – potrivit art. 1564 din Codul civil, în sarcina comodatarului intră conservarea lucrului împrumutat -, acele lucrări fiind de amploare (și nu lucrări curente, de întreținere, de funcționare – ce sunt un accesoriu al folosinței), concretizate în investiții destinate modernizării precum și îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și a sporii gradului de performanță, de utilitate, a bunurilor respective, care sunt de natură să conducă la majorarea valorii bunurilor împrumutate, fiind creat, implicit, un avantaj proprietarului (la restituirea bunurilor cheltuielile respective nu sunt recuperabile de către comodatar). Întrucât comodatul este un contract cu titlu gratuit, în situația dată, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 946 din Codul civil, potrivit căroră " Contractul gratuit sau de binefacere este acela în care una din părți voiește a procura, fără echivalent, un avantaj celeilalte." – or, în cazul contractului de comodat, în virtutea textului de lege amintit, comodantul trebuie să creeze un avantaj comodatarului și nu invers.

- În contextul celor mai sus redate (la punctul precedent), este relevant și faptul că prin însăși clauzele stipulate în contractele de comodat s-a produs o eludare a textelor de lege ce vizează materia analizată, prin prevederea în contracte a obligației comodatarului de „ modernizarea bunului prin investiții proprii, cu cheltuielile suportate în totalitate .” O astfel de stipulație cuprinsă în contract pune în evidență intenția proprietarilor ca, prin efectuarea de către societatea comodatară a unor asemenea lucrări să realizeze o modernizare și o creștere a îmbunătățirii parametrilor de utilitate a bunurilor respective și, implicit, o creștere a valorii acesteia, fără a

suporta vreo compensație pentru câștigul realizat.

În materie de comodat, datoria comodatarului (legala) de a se îngriji de lucrurile împrumutate ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a întreține bunurile respective pe perioada contractului în stare de întrebuințare, așa cum au fost primite – rezultă de aici că obligația comodatarului se referă la lucrări de întreținere, inclusiv reparații mărunte și, nicidecum, nu sunt vizate operațiuni de amploare cum sunt investițiile, reparațiile capitale, modernizările, transformările (ce duc la o creștere de valoare a bunurilor), operațiuni ce se află în sarcina proprietarului (comodantului).

În acest sens, chiar dacă textul vizează o categorie anume de bunuri, în scop lămuritor sunt de avut în vedere dispozițiile art. 1447 din Codul Civil care nominalizează categorii de lucrări de natura reparațiilor mici ce cad în sarcina locatarului (comodatarului în speța analizată).

Relevant în contextul ideii se prezintă textul art. 1574 din Codul civil potrivit căruia „Dacă în curgerea termenului, împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator a i le înapoia”; de observat că textul, pentru efectuarea unor cheltuieli de amploare (extraordinare), vizează situații fortuite, când împrumutatul a fost silit pentru păstrarea lucrului la efectuarea unor asemenea cheltuieli.

În aceeași ordine de idei, de arătat că lucrările respective nu vizează nici eventuale readuceri la starea inițială a bunurilor împrumutate prin eventuale uzuri și deteriorări determinate de folosirea acesteia de către comodatar.

- În situația în care bunurile împrumutate erau într-o stare improprie utilizării de către comodatar în scopul realizării obiectului de activitate - conform contractului, acesta fiind scopul împrumutului - , drept urmare fiind necesară efectuarea unor lucrări de aducere într-o stare adecvată scopului respectiv, investițiile în cauză nu pot afecta activitatea societății (comodatarului), câtă vreme astfel de lucrări cad în sarcina comodantului (proprietarului).

Potrivit art. 1560 din Codul civil „Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia” – se înțelege, pentru ca cel care ia cu împrumut un lucru să se poată servi de bunul respectiv, acesta trebuie să fie predat de comodant în așa stare încât să poată fi întrebuințat în scopul prevăzut în contract comodatarului, așa cum s-a arătat mai sus, revenindu-i obligația legală să se îngrijească doar de conservarea lucrului împrumutat; dacă proprietarul hotărăște să efectueze eventuale lucrări de amploare (investiții, reparații capitale, transformări, alte asemenea) în perioada în care bunurile sunt date în comodat, este evident, acestea se suportă de către proprietar, fapt pus în evidență de către art.1561 Codul civil” Comodatul este esențial gratuit și art. 1564 C. civil art. 964 Contactul gratuit.

În condițiile în care prin contractele de comodat analizate se prevede că bunurile ce fac obiectul acestora sunt date - luate cu împrumut in scopul utilizării drept spațiu de producție (imobilul situat în ...nr. 33 A, jud. Mureș), respectiv spațiu comercial (imobilul situat în Reghin, str.), exista, implicit, prezumția că bunurile în cauză pot fi folosite în starea în care se predau în scopul amintit; altfel, stipulația la

care s-a făcut referire în contract nu are acoperire în fapt. De altfel, așa după cum este stipulat în art. 946 din Codul civil, (redat mai sus), prin recurgerea la luarea cu împrumut a unor lucruri în baza unui Contract de comodat se are în vedere procurarea unui avantaj pentru comodatatar, și, nicidecum, nu pentru comodant, astfel că bunurile ce fac obiectul contractului de comodat trebuie să fie de folos ca atare celui care urmează să le utilizeze, eventualele investiții și alte lucrări de îmbunătățire a stării bunurilor respective realizate ulterior împrumutării acesteia trebuind sa aibă același caracter de gratuitate pentru comodatatar.

În baza celor expuse, organele de inspecție fiscală au reținut ca în speța s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări la imobile luate în comodat de la persoanele fizice și, fără ca, ulterior, să se procedeze la colectarea de TVA.

În situația dată, beneficiarii achizițiilor fiind terțe persoane (fizice), și nu contribuabilul verificat, sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (4) din Codul fiscal (pt. bunuri), și cele ale prevederilor art. 129, alin. (4) , lit. b) din același act normativ (pentru prestări servicii) .

Ca urmare, în timpul controlului organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în suma de ... lei, aferentă bunurilor și serviciilor destinate investițiilor la cele două imobile luate de către S.C. ... S.R.L. sub forma împrumutului de folosință de la două persoane fizice, sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

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

9. Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. c) din raportul de inspecție fiscală

În cursul anilor 2009 și 2010 S.C. ... S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, în baza unor facturi fiscale emise de către S.C.R.L.

Așa cum rezultă din documentele respective, S.C. ... S.R.L. ar fi achiziționat de la S.C. S.R.L. diverse materiale de construcții (ciment, vată minerală, polistiren, profile, plăci rigips, fier beton, plasă sudată, etc.), precum și servicii.

Potrivit Raportului nr. .../22.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș, vizând livrările - achizițiile efectuate pe teritoriul național, S.C. S.R.L. nu a declarat livrări de bunuri și servicii către S.C. ... S.R.L.

În aceste condiții organele de control au procedat la efectuarea unui control încrucișat la S.C. S.R.L. ...în urma căruia s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale.

În baza prevederilor art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-a concluzionat 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.

Pentru debitul suplimentar de plată organele de inspecție fiscală au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de

întârziere în sumă de ... lei.

10. Cap. III, lit. C „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. d) din raportul de inspecție fiscală

În luna februarie 2008, unitatea verificată a emis factura nr./22.02.2008 către Viena (Austria), pentru valoarea de ... lei (potrivit specificațiilor înscrise în factură aceasta reprezintă contravaloarea unor uși de interior și metalice).

De asemenea în luna iulie 2009 a emis către GmbH (Austria) factura nr. .../09.07.2009 în valoare de ... lei, reprezentând „avans uși” și factura nr. .../27.07.2009 în valoare de ... lei în care la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” apar înscrise diferite tipuri de produse.

Operațiunile reflectate de documentele menționate mai sus au fost considerate de către unitatea verificată operațiuni scutite cu drept de deducere din punct de vedere al T.V.A., aceasta înregistrându-le ca atare în evidența contabilă.

Unitatea nu a putut justifica scutirea de taxa privind livrările intracomunitare respective cu documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, conform prevederilor art. 10, alin. 1), lit. b) din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea pentru operațiunile prevăzute la art. 143, alin. (1), lit. a - i, art. 143, alin. 2) și art. 144, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din analiza facturilor în cauză a rezultat că nu este îndeplinită condiția prevăzută de art. 143, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, pe facturile respective nefiind înscris vreun cod de înregistrare în scopuri de TVA pentru clienții pe numele cărora au fost emise.

Ca urmare, în timpul controlului organele de inspecție au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor pentru care unitatea nu a putut face dovada scutirii de T.V.A., aceasta cifrându-se la suma de ... lei (... lei x19%).

Pentru debitul suplimentar de plată organele de inspecție au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Urmare deficiențelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în valoare totală de ... lei, compusă din:

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

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

1. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. b), c), lit. C) „, Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.2), b.3), din raportul de inspecție fiscală.

În fapt - Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. b) și lit. C) „, Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.2) -, cu ocazia controlului a fost identificat un număr de 14 facturi cu sume în roșu (de storno) emise de SC ... SRL către diverși clienți (cum sunt: 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., etc.)

Valoarea celor 14 facturi despre care s-a făcut vorbire mai sus este în cuantum de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) lei.

Analizând documentele în cauză, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- potrivit mențiunilor înscrise pe facturile respective acestea reprezintă stornări de bunuri - uși interior de diferite tipuri;

- rubricile destinate a fi completate cu date referitoare la „ Numele delegatului”, „ C.I. seria.....nr. eliberat.....”, „Mijlocul de transport.....nr.” nu cuprind nici o informație (nu au fost completate), ori cuprind doar date referitoare la numele delegatului;

- rubrica „, Semnătura de primire” nu este completată, nu poartă nici o semnătură.

Pornind de la aceste constatări, care ridică suspiciuni în ceea ce privește realitatea operațiunilor reflectate de documentele respective, organele de control au efectuat un control încrucișat la S.C. ... S.R.L., client al S.C. ... S.R.L., pe numele căruia au fost emise două facturi de storno (din cele vizate în speță), și anume: factura nr./13.11.2009, în valoare de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) ... lei și factura nr./14.11.2009 în valoare de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) ... lei, facturi prin care s-ar fi returnat 320 uși interior, la o valoare de ... lei /bucată. La controlul încrucișat efectuat, din analiza documentelor - financiar contabile puse la dispoziția organelor de control de către dl. - administrator al S.C. ... S.R.L., precum și din explicațiile scrise date de acesta, a rezultat că facturile în cauză nu au fost comunicate de către S.C. ... S.R.L. clientului S.C. ... S.R.L. și, ca atare, acestea nu se regăsesc înregistrate în contabilitatea unității, iar referitor la operațiunile reflectate de documentele respective, susține că acestea nu sunt reale; în nota explicativă dată de dl., referitor la starea de lucruri prezentată mai sus, acesta precizează : „, Nu am cunoștință de aceste facturi, nu am returnat marfă în această perioadă”.

Având în vedere rezultatele controlului încrucișat și informațiile cuprinse în Raportul nr./22.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din

cadrul DGFP Mureș, din care reiese că valorile înscrise în facturile de storno la care s-a făcut referire mai sus nu au fost cuprinse în declarațiile informative privind livrările / achizițiile pe teritoriul național achiziții, depuse de clienții pe numele cărora au fost emise, organele de inspecție au concluzionat că facturile de storno nu reflectă operațiuni reale, acestea nefiind de altfel comunicate partenerilor.

Organele de inspecție au reținut, cu titlu de exemplificare, situația livrărilor și a achizițiilor de bunuri declarate de S.C. ... S.R.L. și de către unii dintre clienții în cauză, din care rezultă că aceștia din urmă nu au declarat sumele înscrise în facturile de storno (acestea nefiindu-le comunicate), respectiv relațiile cu S.C. S.R.L, cu S.C. S.R.L, cu S.C. S.R.L.

Având în vedere cele redat mai sus și prevederile art. 19, alin. 1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale și, ca atare, unitatea a diminuat nejustificat veniturile cu suma de ... lei (sumă ce reprezintă venituri stornate nejustificat din evidența contabilă), fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de **... lei**.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), au fost calculate 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.

Deficiența prezentată are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată astfel, unitatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată prin înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de storno care, așa cum s-a arătat anterior, nu reflectă operațiuni reale, acestea nefiind de altfel comunicate partenerilor.

În baza prevederilor art. 134, alin. 1) – 3), art. 137, alin. (1), lit. a), art. 150, alin. (1), lit. a), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 6, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății o taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată de **... lei**.

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

- Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. c) și lit. C) „ Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.3) - în perioada septembrie 2007 – iulie 2009 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 84 facturi emise de două societăți (S.C. S.R.L., S.C. S.R.L.) al căror domiciliu fiscal (sediul social) figurează pe raza municipiului București. Valoarea totală a facturilor în cauză se situează la nivel de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Potrivit evidenței contabile, suma de ... lei a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Din analiza documentelor în cauză organele de inspecție fiscală au reținut aspectele consemnate în continuare:

- la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” pe facturi apar înscrise denumiri ale unor produse, cum sunt: adeziv, urelit, balamale, șild cu mâner, întăritor, grund, etc., produse cu care unitatea se aprovizionează frecvent de la societăți cu sediul social pe raza județului Mureș (S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., etc.).

- rubrica destinată a fi completată cu date referitoare la numele delegatului nu este completată în toate cazurile, iar pe facturile în care sunt menționate eventuale date acestea sunt incomplete – fie apare numai numele delegatului, fără a fi menționate alte date de identificare, fie aceste date sunt incomplete.

La rubrica „Semnătura primitorului” figurează doar semnătura domnului Ducea Lucian – administrator al S.C. ... S.R.L., fapt ce conduce la concluzia că doar această persoană s-ar fi ocupat de achizițiile de bunuri de la firmele de pe raza municipiului București (care, așa după cum se va prezenta mai jos au o frecvență mare în anumite perioade de timp); în context, organele de inspecție au menționat și faptul că, indubitabil, un administrator are în societatea pe care o administrează o serie de alte atribuțiuni, sarcini (în afara aprovizionării).

- mijlocul de transport menționat pe facturi - în cazurile în care facturile cuprind asemenea informații - aparține S.C. ... S.R.L. (B-....-HIE); din verificarea foilor de parcurs întocmite de unitate pentru mijlocul de transport respectiv a rezultat faptul că în unele zile înscrise pe facturi mijlocul auto se afla pe altă rută decât Reghin (.....) – București.

- Facturile nu depășesc valoarea de ... lei, iar potrivit chitanțelor atașate acestea au fost achitate în toate cazurile cu numerar; în situația în care valoarea facturii a depășit pragul de ... lei, diferența neacoperită prin chitanța (emisă pentru valoarea de ... lei), figurează ca fiind neachitată și la data de 31.12.2010 (dată până la care s-a efectuat verificarea asupra impozitului pe profit); exemplu: din factura nr./03.12.2008 emisă de SC SRL în valoare totală de ... lei a fost achitată suma de ... lei cu chitanța nr./03.12.2008, diferența de ... lei figurând și la data de 31.12.2010;

- Potrivit Raportului nr./22.06.2011 transmis de Biroul 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.

Pornind de la aceste constatări, care ridică suspiciuni în ceea ce privește realitatea operațiunilor reflectate de documentele în cauză, organele de control au solicitat efectuarea de controale încrucișate la firmele care apar înscrise la rubrica „Furnizor” de pe aceste documente.

Urmare controalelor încrucișate efectuate la cele două societăți de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul acestea s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale (S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. nu au avut relații comerciale cu S.C. ... S.R.L.).

În situația dată S.C. ... S.R.L. a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei, încălcând astfel prevederile art. 19 alin. 1 din Codul fiscal; efectul fiscal al celor redacte mai sus constă în diminuarea nejustificată a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat de unitate pentru perioada 2007 – 2009, prin includerea pe cheltuieli de exploatare a unor sume care, așa cum s-a demonstrat anterior, nu au un suport justificativ real.

Drept urmare, la control, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control, 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.

În condițiile date, taxa pe valoarea adăugată dedusă nejustificat în cuantum de ... lei se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar organele de inspecție fiscală au calculată 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.

Întrucât faptele prezentate la Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. b), c), lit. C) „Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.2), b.3) din raportul de inspecție fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9, alin. (1), lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr. .../18.08.2011/23.08.2011 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. .../18.08.2011.

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 stornat venituri și TVA colectată în baza unor facturi care nu reflectă operațiuni reale, a înregistrat cheltuieli și a dedus TVA pe bază de 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 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”.*

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 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”.*

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: *„accesorium 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. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. A) „ Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor”, pct. 5, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. a), e), f) și lit. C) „ Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.1), b.4) și d) din raportul de inspecție fiscală

În fapt - Cap. III, lit. A) „ Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor”, pct. 5 - în luna noiembrie 2006, unitatea verificată a achiziționat un umăr de 75 uși metalice în baza următoarelor documente: F.F. nr./01.011.2006 emisă de S.C.S.R.L. Bistrița în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (20 buc. uși metalice la valoarea de ... lei/buc.) și F.F. nr./21.11.2011 emisă de S.C. S.R.L., în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (55 buc. uși la valoarea de ... lei/buc.); bunurile în cauză au fost evidențiate în contabilitatea societății în contul 3710 „Mărfuri în depozit”.

Potrivit facturilor emise în lunile noiembrie și decembrie 2006, unitatea a vândut un număr de 37 uși metalice, a căror cost de achiziție se situează la nivel de ... lei (37 buc. x ... lei/buc.); în luna decembrie 2006 unitatea operează descărcarea din gestiune a unui număr de 67 uși metalice, suma înregistrată în contul 6070, „ Cheltuieli privind mărfurile din depozit” fiind de ... lei (67 buc. x ... lei/buc.). În condițiile date, unitatea nu a întocmit și nu a înregistrat în evidența contabilă documentele de livrare aferente celor 30 buc. uși metalice descărcate din gestiune și, ca atare, a fost omisă înregistrarea veniturilor obținute din valorificarea bunurilor în cauză, nivelul acestora situându-se la ... lei (30 buc. x ... lei, prețul de valorificare al ușilor pentru care s-au emis facturi în perioada noiembrie – decembrie 2006).

În baza prevederilor art. 105 și art. 107 (Titlul IV) din Codul fiscal, cu ocazia controlului suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare, fiind stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în quantum de ... lei (... lei x 3%).

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

- *Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. a) și lit. C) „Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.1) din raportul de inspecție fiscală* - în anul 2007 unitatea a înregistrat în contul 3710 „Mărfuri în depozit” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unui număr de 289 uși metalice. La data de 31.12.2006 contul 3710 prezenta un sold debitor în cuantum de ... lei - contravaloarea unui număr de 42 uși metalice înregistrate de unitate în lunile noiembrie și decembrie 2006. În context, de arătat că, un număr de 8 uși din cele care figurează în stoc au fost achiziționate în baza facturilor la care s-a făcut referire la Cap. III „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor”, iar diferența de 34 uși (42 - 8) a fost înregistrată de contribuabil în luna decembrie 2006, în baza unui număr de trei facturi emise de S.C. S.R.L. București (F.F. nr./04.12.2006 și F.F. nr./11.12.2006) și S.C. S.R.L. București (F.F. nr./21.12.2006), în valoarea de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Din analiza documentelor financiar contabile prezentate la control, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că în anul 2007 S.C. ... S.R.L. a întocmit documente de livrare și a înregistrat în contabilitate venituri aferente vânzării unui număr de 225 uși - dintr-un calcul matematic rezultă că la data de 31.12.2007 ar mai fi existat în stoc un număr de 106 uși (42 + 289 - 225); cu toate acestea, potrivit fișei contului 3710 „Mărfuri în depozit” și a listelor de inventariere prezentate la control, la data de 31.12.2007 unitatea nu mai deținea în patrimoniu mărfuri reprezentând uși metalice.

Astfel, soldul inițial și rulajul debitor al contului 3710 a fost înregistrat pe cheltuieli de exploatare prin creditarea contului 3710 în corespondență cu contul 6070 „Cheltuieli privind mărfurile din depozit” cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei), echivalentul a 331 uși (42 uși + 289 uși); din cele redate mai sus, rezultă că în evidența contabilă nu au fost înregistrate venituri aferente vânzării unui număr de 106 uși, în valoare de ... lei, stabilită astfel:

10 uși duble x ... lei (prețul de livrare practicat de unitate în anul 2007) = ... lei;

96 uși simple x ... lei (prețul de livrare minim aplicat de unitate în anul 2007) = ... lei,

În baza prevederilor art. 19, 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.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), organele de inspecție 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.

Organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de mărfuri (30 + 106 uși metalice) din anul 2006 și 2007, neînregistrată în evidența contabilă, în valoare de ... lei (... lei + ... lei)

În baza art. 137, alin. 1), lit. a) din Codul fiscal unitatea avea obligația includerii în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată a contravalorii bunurilor

vândute în anii 2006 și 2007. Astfel, a fost calculată taxa pe valoarea adăugată de plată datorată de contribuabil, aceasta situându-se la nivel de ... lei (... lei x 19%).

Pentru debitul suplimentar de plată stabilit la control (... lei), organele de inspecție 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.

- *Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. e) și lit. C) „Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. b.4)* -, în luna noiembrie 2008 în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 5 facturi cu sume în roșu (de storno) emise de S.C. ... S.R.L. către diverși clienți (S.C. ... SRL , S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.) în care la rubricile destinate a fi completate cu datele delegatului figurează dl. – administrator al S.C. ... S.R.L.; cele cinci facturi sunt în valoare totală de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) ... lei.

Din analiza Raportului nr./22.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș (anterior amintit) organele de inspecție au reținut faptul că în cazul facturilor emise către patru dintre societățile menționate (excepție făcând cea emisă pentru S.C. S.R.L.), valorile înscrise în acestea nu au fost declarate prin intermediul declarațiilor informative privind livrările/achizițiile pe teritoriul național, depuse de clienții pe numele cărora au fost emise.

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că în evidența contabilă a unității verificate facturile respective au fost înregistrate prin următoarele articole contabile:

411 „Clienți” = 701,, Venituri din vânzarea produselor finite” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5);

411 „Clienți” = 4427 „, TVA colectată” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură – coloana 6);

și concomitent:

345,, Produse finite” = 711,, Venituri din variația stocurilor” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5);

711,, Venituri din variația stocurilor”= 345,, Produse finite” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5).

Prin înregistrările efectuate unitatea a diminuat nejustificat veniturile perioadelor în care au fost înregistrat facturile în cauză, în sensul că, prin înregistrarea 345,, Produse finite” = 711,, Venituri din variația stocurilor” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5) a fost anulat efectul înregistrării 711,, Venituri din variația stocurilor”= 345,, Produse finite” (cu valoarea în roșu înscrisă în factură - coloana 5); astfel, bunurile așa zis returnate de client nu se regăsesc în soldul contului 345 și, ca atare, nu reintră în gestiunea societății, iar veniturile aferente acestor stocuri (anulate prin cele două înregistrări) nu se regăsesc în contul 121 așa cum ar fi trebuit să se întâmple într-o situație de normalitate. Întrucât, efectul fiscal al celor prezentate mai sus constă în diminuarea veniturilor impozabile și, implicit, a taxei pe valoarea

adăugată colectată.

În baza prevederilor art. 19, alin. 1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au inclus în baza impozabilă suma de ... lei, reprezentând venituri stornate nejustificat din evidența contabilă, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Pentru debitul suplimentar, s-au calculat în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură 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 .

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată prin înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de storno care, nu reflectă operațiuni reale.

În cazul facturii nr./18.11.2008 emisă către S.C. S.R.L. pentru valoarea de – (minus) ... lei, cu TVA aferentă de – (minus) ... lei, urmare unui control încrucișat efectuat la această unitate s-a constatat că valorile înscrise în factura în cauză figurau ca fiind înregistrate în evidența contabilă și cuprinse totodată în decontul de TVA aferent trim. IV 2008.

Întrucât, prin modul cum s-a procedat nu au fost respectate prevederi art. 134, alin. 1) – 3), art. 137, alin. (1) lit. a), art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și ale art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, organele de inspecție fiscală au stabilit că, taxa pe valoarea adăugată colectată stornată nejustificat de contribuabil în sumă de ... lei se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului și 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 în baza prevederilor art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură.

- Cap. III, lit. B) „Impozitul pe profit” pct. 5, lit. f) din raportul de inspecție fiscală - în anul 2009 și 2010 unitatea a descărcat, în mod eronat, din gestiunea de produse finite (creditul contul 345) contravaloarea unor prestări de servicii (montaj uși) efectuate către diverși clienți, a căror valoare se situează la nivel de ... lei, precum și contravaloarea unor vânzări de mărfuri (uși metalice) în sumă totală de ... lei.

Din analiza evidenței contabile a S.C. ... S.R.L. organele de inspecție fiscală au reținut că achizițiile de mărfuri (uși metalice) au fost înregistrate (în perioada respectivă) în debitul contului 371.1 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”, iar pe măsura vânzării acestea erau descărcate din gestiune, prin creditarea contului 371.1 și debitarea contului 607.0 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Prin descărcarea vânzărilor de mărfuri și a prestărilor de servicii din gestiunea de produse finite, prin articolul contabil 711, „ Variația stocurilor” = 345 „, Produse finite” unitatea a diminuat nejustificat rezultatul fiscal al perioadei, prin diminuarea veniturilor cu suma de ... lei (... lei + ... lei) – astfel veniturile înregistrate în conturile 704 „Venituri din prestări de servicii” și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” au fost anulate prin debitarea, cu aceleași sume a contului 711 „Variația stocurilor”, astfel, prin modalitatea în care s-a procedat nu au fost respectate prevederile Ordinului M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme

cu directivele europene, privitoare la funcțiunea contului 345, unde se stipulează: „în creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711);...”, or, în situația prezentată nu a avut loc o vânzare de produse finite și nici nu a fost înregistrată vreo lipsă la inventar.

În baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impozitare suma de ... lei, au stabilit o obligație suplimentară de plată la buget în cuantum de ... lei și 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.

- *Cap. III, lit. C) „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 5, lit. d) din raportul de inspecție fiscală* - în luna februarie 2008, unitatea verificată a emis factura nr./22.02.2008 către Viena (Austria), pentru valoarea de ... lei (potrivit specificațiilor înscrise în factură aceasta reprezintă contravaloarea unor uși de interior și metalice).

De asemenea în luna iulie 2009 a emis către GmbH (Austria) factura nr. 120789/09.07.2009 în valoare de ... lei, reprezentând „avans uși” și factura nr. 120802/27.07.2009 în valoare de ... lei în care la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” apar înscrise diferite tipuri de produse.

Operațiunile reflectate de documentele menționate mai sus au fost considerate de către unitatea verificată operațiuni scutite cu drept de deducere din punct de vedere al T.V.A., aceasta înregistrându-le ca atare în evidența contabilă.

Cu ocazia controlului unitatea nu a putut justifica scutirea de taxa privind livrările intracomunitare respective cu documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, conform prevederilor art. 10, alin. 1), lit. b) din O.M.F.P. nr./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea pentru operațiunile prevăzute la art. 143, alin. (1), lit. a - i, art. 143, alin. 2) și art. 144, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din analiza facturilor în cauză organele de inspecție fiscală au reținut că nu este îndeplinită condiția privind scutirea de taxă prevăzută de art. 143, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal; pe facturile respective nefiind înscris vreun cod de înregistrare în scopuri de TVA pentru clienții pe numele cărora au fost emise.

În situația dată, în timpul controlului s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferenta facturilor pentru care unitatea nu a putut face dovada scutirii de T.V.A., aceasta cifrându-se la suma de ... lei (... lei x 19%) și la stabilirea accesoriilor 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.

În contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept cu privire la constatările redată în actul de control atacat vizând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, lit. a) și f) de la impozitul pe profit și lit. b.1) și lit. d) de la taxa pe valoarea adăugată; nu își argumentează în vreun fel susținerea din contestație referitoare la admiterea contestației cu privire la aceste constatări.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

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

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

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

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

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

Pentru neplata la termen a debitelor stabilite suplimentar, au fost calculate accesorii în cuantum de ... lei pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), ... lei pentru impozitul pe profit (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere) și ... lei pentru taxa pe valoarea adăugată (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere).

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 veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, se va respinge ca nemotivată contestația și pentru accesoriile aferente acestora în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

3. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. B) „Impozit pe profit”, pct. 5), lit. d) și lit. C) „, Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. c) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în cursul anilor 2009 și 2010 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de șase facturi emise de către S.C. S.R.L.(societate afiliată celei verificate), în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, și anume:

1. factura nr./03.11.2009 în valoare de ... lei, TVA de ... lei (ciment);
2. factura nr./06.11.2009 în valoare de ... lei, TVA de ... lei (vată minerală);
3. factura nr./10.11.2009 în valoare de ... lei, TVA de ... lei (placă rigips, polistiren, adeziv);
4. factura nr./13.11.2009 în valoare de ... lei, TVA de ... lei (fier beton, plasă sudată, bară trasă);
5. factura nr./14.05.2010 în valoare de ... lei, TVA de ... lei (prestări servicii);
6. factura nr./16.06.2010 în valoare de ... lei, TVA de ... lei (prestări servicii);

Organele de inspecție fiscală au reținut că o parte din facturile respective, în valoare de ... lei (facturile de la pozițiile 1 - 4), au fost evidențiate în contabilitatea unității în contul 231 „Investiții în curs”, investiția în cauză nefiind recepționată nici până la data încheierii acțiunii de inspecție fiscală, astfel că în perioada vizată la control cu suma în cauză (... lei) nu a fost afectată fiscalitatea.

Factura nr./14.05.2010 emisă de S.C. SRL în sumă de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând, conform specificației înscrisă pe aceasta, „Prestări servicii cf. Contract nr./14.05.2010” a fost înregistrată în contul 301 „Materii prime”. Potrivit listelor întocmite cu ocazia inventarierii elementelor de active (stocuri) la data de 31.12.2010, în soldul contului 301 figurau doar bunuri; întrucât valoarea serviciilor în cauză (... lei) nu se regăsește în soldul contului 301, s-a concluzionat că aceasta a fost transferată în contul de cheltuieli 601 „Cheltuieli cu materii prime”.

În luna iunie 2010, unitatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și a considerat drept deductibilă la calculul profitului impozabil contravaloarea facturii nr./16.06.2010 emisă de același furnizor, în sumă de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând conform specificației înscrisă pe aceasta „Prestări servicii cf. Contract nr.14.05.2010”.

La control, unitatea verificată nu a prezentat contractul la care se face referire în facturile nr./14.05.2010 și nr./16.06.2010 și nici material documentar din care să rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate.

Urmare analizării îndeplinirii condițiilor care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile prevăzute la art. 21, alin. (1) și (4). lit. m) din Codul fiscal și pct. 48 din Cap. II al Titlului II „ Impozit pe profit” din Normele de aplicare a Codului fiscal - respectiv, existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării

respectivelor cheltuieli prin specificul activității desfășurate, prestarea efectivă a acestora și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, organele de inspecție fiscală au constatat lipsa contractului de prestări servicii nominalizat în facturi, lipsa documentelor justificative care să probeze prestarea efectivă a serviciilor, concluzionând că, cheltuielile în sumă de ... lei nu pot fi acceptate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. S.R.L. ...în vederea verificării realității operațiunilor reflectate de facturile respective; în urma inspecției efectuate constatând că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale.

Având în vedere cele redate mai sus, cu ocazia controlului s-a procedat la impozitarea sumei de ... lei, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar ce se situează la nivel 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.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor emise de S.C. S.R.L. ... este în cuantum de ... lei.

Așa cum rezultă din documentele respective, S.C. ... S.R.L. ar fi achiziționat de la S.C. S.R.L. diverse materiale de construcții (ciment, vată minerală, polistiren, profile, plăci rigips, fier beton, plasă sudată, etc.), precum și servicii.

Potrivit Raportului nr. .../22.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș, vizând livrările - achizițiile efectuate pe teritoriul național, S.C. S.R.L. nu a declarat livrări de bunuri și servicii către S.C. ... S.R.L., iar urmare controlului încrucișat efectuat, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale.

În condițiile date, în baza prevederilor art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție nu au acordat de drept de deducere pentru TVA în cuantum de ... lei, sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului și 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 stabilite în conformitate cu art. 120¹, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din Codul de procedură.

În contestația formulată, referitor la constatările redate mai sus, petenta precizează că, în ceea ce privește facturile emise de S.C. S.R.L, acestea sunt acte contabile ce reflectă operațiuni reale și constituie o cheltuială deductibilă în sensul art. 21, lit. m din Codul fiscal. De asemenea, în contestație se stipulează că deși, organul de control evocă verificările încrucișate, nu indică nici un element care să certifice concluzia potrivit căreia „*facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale*”. În acest sens, menționează că prestările de servicii au fost efectiv realizate în baza contractelor indicate pentru fiecare factură în parte, contracte ce sunt anexate prezentei contestații.

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

- **art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„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 aplicarea a Codului fiscal** aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ 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.....”.

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, pentru aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu serviciile, este necesară existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și documente justificative de natură să probeze necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor facturate.

În ceea ce privește serviciile înregistrate de S.C. ... S.R.L. de la S.C. S.R.L., în baza prevederilor legale în materie, unitatea avea obligația prezentării contractului, încheiat între părți, care a stat la baza facturării și totodată să probeze necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii (cu situații de lucrări, procese verbale, studii de fezabilitate, etc.).

Contrar prevederilor legale, nici la control și nici ulterior în susținerea contestației petenta nu a prezentat contractul menționat în facturi cu toate că în contestație face precizări de genul: *„contracte ce sunt anexate prezentei contestații”*, iar, după cum rezultă din actele atacate, din documentele analizate la control (la contestație nu au fost prezentate documente justificative) organele de inspecție fiscală nu au putut identifica natura serviciilor facturate de către S.C. S.R.L., dacă sumele înregistrate pe cheltuieli reprezentând *„prestări servicii”* au fost necesare, au fost reale și au contribuit la realizarea de venituri.

Totodată, în soluționarea contestației, privind constatarea referitoare la achizițiile de servicii de la S.C. S.R.L. se reține faptul că organele de inspecție au invocat și rezultatele controlului încrucișat efectuat la această unitate – constatările organelor de control fiind redată în Procesul – verbal nr. 6/11.08.2011, prezentat în anexă la referatul privind soluționarea contestației.

În ceea ce privește facturile de servicii în valoarea de ... lei (pozițiile 5 și 6 din cele redată anterior), declarate de către societatea ... S.R.L. ca fiind prestate de S.C.

... S.R.L. în semestrul I 2010, organele de inspecție au concluzionat, cu ocazia controlului încrucișat efectuat la societatea ... S.R.L., că acestea nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății ... S.R.L. și nici nu au fost cuprinse în decontul de TVA întocmit și depus la organul fiscal teritorial în trimestrul II 2010.

Din verificarea efectuată la S.C. S.R.L. a rezultat că prestațiile în cauză nu au avut loc, în condițiile în care, în perioada respectivă, societatea nu a desfășurat activitate (nu avea angajați, nu a realizat achiziții de bunuri sau servicii, nu a înregistrat venituri). Administratorul celor două societăți, nici la control și nici ulterior în susținerea contestației nu precizează natura prestațiilor facturate și nici domeniul în care acestea ar fi fost prestate; deși, în contestație petenta face afirmații de genul: „... *menționăm că prestările de servicii au fost efectiv realizate* ...” nu prezintă nici un document care să justifice cheltuielile cu serviciile facturate de S.C. S.R.L. și să-și susțină afirmațiile din contestația formulată.

Având în vedere toate aspectele menționate care au stat la baza concluziei organelor de control potrivit căreia facturile la care s-a făcut referire mai sus, nu reflectă operațiuni reale, întrucât petenta nu prezintă argumente de fond referitoare la această stare de fapt, care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că, în mod corect, organele de inspecție au inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor facturate de S.C. S.R.L. în valoare de ... lei.

Având în vedere cele anterior prezentate și prevederile legale citate în speță, ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei.***

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... **lei** au fost calculate accesoriile 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 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.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 146 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere" , alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„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)“.

De asemenea, la art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal se menționează: „ *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;”.

Din prevederile legale sus menționate, se reține că, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate sau care urmează să fie livrate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Așa cum s-a mai arătat anterior, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. S.R.L. în vederea stabilirii realității operațiunilor reflectate de facturile emise de aceasta către S.C. ... S.R.L.

Pe lângă aspectele reținute de organele de inspecție cu privire la facturile ce vizează prestări de servicii din controlul efectuat a rezultat că pentru luna noiembrie 2009, nu a fost prezentat jurnalul de vânzări, iar potrivit informațiilor deținute de D.G.F.P. Mureș S.C. S.R.L. nu a depus la organul fiscal teritorial decontul de TVA pentru trimestrul IV 2009 (perioadă în care au fost emise facturile în cauză, înscrise la pozițiile 1 – 4 de mai sus).

Potrivit specificațiilor înscrise pe facturile în cauză, acestea reprezintă contravaloarea unor materiale de construcții (ciment, vată minerală, polistiren, profile, plăci rigips, fier beton de diferite dimensiuni, plasă sudată, bară trasă). Din evidența contabilă a S.C. S.R.L. a rezultat că în luna noiembrie 2009 (lună în care se facturează către S.C. ... S.R.L. materialele de construcții) unitatea nu avea stocuri și nici nu a înregistrat achiziții de astfel de materiale - contul 3021 și 301 nu aveau sold la data de 01.11.2009 și nici rulaj în lună.

Pe factura nr. 410059 din 13.11.2009, la rubrica „*Denumirea produselor sau serviciilor*”, apar înscrise materiale de construcții – fier beton, plasă sudată, bară trasă – ce nu s-au regăsit în stoc și nici nu apar ca fiind aprovizionate de S.C. ... S.R.L. în perioada vizată la control; cu toate acestea cu valoarea materialelor înscrise în factura de mai sus (... lei) apare creditat și debitat contul 345 „*Produse finite*”.

În ceea ce privește facturile de servicii în valoarea de ... lei, declarate de către societatea ... S.R.L. ca fiind prestate de S.C. ... S.R.L. în semestrul I 2010, organele de inspecție au concluzionat că acestea nu au fost înregistrate în evidența contabilă a unității (S.C. ... S.R.L.), nu au fost cuprinse în decontul de TVA întocmit și depus la organul fiscal teritorial în trimestrul II 2010.

Toate aspectele menționate au stat la baza concluziei organelor de control potrivit căreia facturile la care s-a făcut referire mai sus (pozițiile 1- 6 menționate mai sus), nu reflectă operațiuni reale.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, se reține că unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, întrucât nu a făcut dovada că achizițiile bunurilor și serviciilor menționate în facturi au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Așa fiind, condițiile legale de deductibilitate pentru taxa pe valoarea adăugată

nu au fost îndeplinite, astfel **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar 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.**

4. Referitor la constatarea redată la Cap. III, lit. C) ,, Taxa pe valoarea adăugată”, pct. 5), lit. a) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada ianuarie 2006 – august 2010 societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă unor bunuri destinate realizării unor lucrări de investiții la două imobile luate de S.C. ... S.R.L., sub formă de împrumut de folosință, de la două persoane fizice. Bunurile în cauză au fost achiziționate de la diverși furnizori, valoarea totală a acestora situându-se la nivel de ... lei.

Potrivit Contractului de împrumut de folosință (comodat) încheiat în data de 18.11.2006, dl., în calitate de comodant, dă sub formă de împrumut către S.C. ... S.R.L, în calitate de comodat, „...imobil situat în ...nr. 33 A, jud Mureș.”.

De asemenea, potrivit Contractului de împrumut de folosință (comodat) încheiat în data de 01.07.2008, dl., în calitate de comodant, dă sub formă de împrumut către SC ... SRL, în calitate de comodat, „ ... imobil situat în

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din contravaloarea bunurilor destinate investițiilor la cele două imobile la care s-a făcut referire mai sus, în cuantum de ... lei a fost înregistrată în mod global în contul sintetic 231 „Imobilizări în curs de execuție”, în contabilitatea societății nefiind create analitice distincte ale acestui cont pentru fiecare dintre obiectivele de investiții, neputându-se face astfel o defalcare a acestor sume pe destinația lor; organele de inspecție au reținut că și la momentul încheierii acțiunii de control sumele în cauză figurau în debitul contului 231 „Imobilizări în curs de execuție”.

În ceea ce privește diferența de ... lei, aceasta o reprezintă contravaloarea a 388,65 mc cherestea, care, conform situației prezentate la control de către administratorul societății a fost utilizată la realizarea investițiilor la cele două imobile, însă aceasta nu a fost descărcată din gestiunea de materii prime (ct. 301), figurând, la data de 31.12.2010, în soldul contului 301 „Materii prime”.

Din analiza sumelor la care s-a făcut referire mai sus vizând impactul acestora în materie fiscală, organele de inspecție au reținut următoarele:

- bunurile și serviciile au fost achiziționate în vederea efectuării unor investiții

la două imobile care fac obiectul unor contracte de împrumut de folosință (comodat);
- potrivit prevederilor din contractele de împrumut de folosință la care s-a făcut referire mai sus :

„3.1. *Obligațiile comodatarului sunt următoarele:*

- a) modernizarea bunului prin investiții proprii, cu cheltuielile suportate în totalitate;*
- b) să folosească bunurile conform destinației lor;*
- c) să plătească cheltuielile aferente întreținerii bunului;*
- d) să restituie bunurile la termenul stabilit prin prezentul contract comodantului, reprezentantului său ori moștenitorilor săi.”*

- Reglementările privind comodatul (Codul civil) cu relevanță în analiza de efectuat, se identifică în următoarele articole :

- art. 1560 „*Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia.”*

- art. 1561 „*Comodatul este esențial gratuit”*

- art. 1564 „*Comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat...”*

- art. 1569 „*Comodatarul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete*”.*

*) Nu poate cere înapoierea lor.”

- art. 1574 „*Dacă în curgerea termenului, împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator să i le înapoie.”*

- art. 1575 „*Dacă lucrul împrumutat are așa defect încât să poată dăuna pe acel ce se servește de dânsul, comodantul rămâne răspunzător de daune, dacă cunoscând acele defecte nu a prevestit pe comodatar.”*

Organele de inspecție fiscală au reținut că din analiza situației de fapt privind problematica sus enunțată, realizată în contextul legal aferent, se concretizează în următoarele:

1. Lucrările efectuate la bunurile ce fac obiectul contractului de comodat, nu reprezintă lucrări destinate conservării bunurilor respective – potrivit art. 1564 din Codul civil, în sarcina comodatarului intra conservarea lucrului împrumutat (a se vedea textul în cauza redat mai sus) -, acele lucrări fiind de amploare (și nu lucrări curente, de întreținere, de funcționare – ce sunt un accesoriu al folosinței), concretizate în investiții destinate modernizării precum și îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și a sporii gradului de performanță, de utilitate, a bunurilor respective, care sunt de natură să conducă la majorarea valorii bunurilor împrumutate, fiind creat, implicit, un avantaj proprietarului (la restituirea bunurilor cheltuielile respective nu sunt recuperabile de către comodatar - art. 1569 Codul Civil.). Întrucât comodatul este un contract cu titlu gratuit, în situația dată, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 946 din Codul civil, potrivit cărora: „*Contractul gratuit sau de binefacere este acela în care una din părți voiește a procura, fără echivalent, un avantaj celeilalte.”* – or, în cazul contractului de comodat, în virtutea textului de lege amintit, comodantul trebuie să creeze un avantaj comodatarului și nu invers.

2. În contextul celor mai sus redate (la punctul precedent), este relevant de consemnat că prin însăși clauzele stipulate în contractele de comodat s-a produs o eludare a textelor de lege anterior menționate prin prevederea în contracte a obligației comodatarului de „modernizarea bunului prin investiții proprii, cu cheltuielile suportate în totalitate .”

O astfel de stipulație cuprinsă în contract pune în evidență intenția proprietarilor ca, prin efectuarea de către societatea comodatară a unor asemenea lucrări să realizeze o modernizare și o creștere a îmbunătățirii parametrilor de utilitate a bunurilor respective și, implicit, o creștere a valorii acestora, fără a suporta vreo compensație pentru câștigul realizat.

3. În materie de comodat, datoria comodatarului (legală) de a se îngriji de lucrurile împrumutate ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a întreține bunurile respective pe perioada contractului în stare de întrebuințare, așa cum au fost primite – rezultă de aici că obligația comodatarului se referă la lucrări de întreținere, inclusiv reparații mărunte și, nicidecum, nu sunt vizate operațiuni de amploare cum sunt investițiile, reparațiile capitale, modernizările, transformările (ce duc la o creștere de valoare a bunurilor), operațiuni ce se află în sarcina proprietarului (comodantului).

În acest sens, invocând dispozițiile art. 1447 și 1574 din Codul Civil care nominalizează categorii de lucrări de natura reparațiilor mici ce cad în sarcina locatarului (comodatarului în speța analizată), respectiv, vizează situații fortuite, când împrumutatul a fost silit pentru păstrarea lucrului la efectuarea unor asemenea cheltuieli, organele de inspecție fiscală au precizat că, din textele de lege invocate mai sus, rezultă cu claritate ce anume cheltuieli sunt de natura celor care se încadrează în categoria reparațiilor mici.

În completarea celor consemnate anterior, organele de inspecție au reținut și câteva precizări referitoare la contractul de comodat emise de departamente din cadrul Ministerului Finanțelor Publice :

- Adresa nr./14.01.2009 emisă de Direcția Generală Juridică:

„Potrivit doctrinei juridice, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosinței lucrului (de exemplu reparațiile locative ale casei) neavând dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt accesoriu al folosinței.”

- Adresa nr./...../28.10.2008 emisă de Direcția Generală Legislație Impozite Directe:

„ Potrivit art. 1564 din Codul civil, comodatarul este dator sa îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat, si nu poate sa se servească decât de trebuința determinată prin natura lui, sau prin convenție, sub pedeapsa de a plăți daune-interese, de se cuvine.

În acest context legal, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosinței lucrului (de întreținere), neavând dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței...”

4. În situația în care bunurile împrumutate erau într-o stare improprie utilizării de către comodatar în scopul realizării obiectului de activitate - conform contractului, acesta fiind scopul împrumutului -, drept urmare fiind necesară efectuarea unor lucrări

de aducere într-o stare adecvată scopului respectiv, investițiile în cauză nu pot afecta activitatea societății (comodatarului), câtă vreme astfel de lucrări cad în sarcina comodatului (proprietarului).

În acest sens, au fost invocate prevederile art. 1560 din Codul Civil, art. 1561 și art. 1564 din același act normativ.

În condițiile în care prin contractele de comodat analizate se prevede că bunurile ce fac obiectul acestora sunt date - luate cu împrumut în scopul utilizării drept spațiu de producție (imobilul situat în ...nr. ... A, jud. Mureș), respectiv spațiu comercial (imobilul situat în Reghin, str.), organele de inspecție fiscală au concluzionat că exista, implicit, prezumția că bunurile în cauză pot fi folosite în starea în care se predau în scopul amintit; altfel, stipulația la care s-a făcut referire în contract nu are acoperire în fapt. De altfel, așa după cum este stipulat în art. 946 din Codul civil, (redat mai sus), prin recurgerea la luarea cu împrumut a unor lucruri în baza unui Contract de comodat se are în vedere procurarea unui avantaj pentru comodatar, și, nicidecum, unul pentru comodant, astfel că bunurile ce fac obiectul contractului de comodat trebuie să fie de folos ca atare celui care urmează să le utilizeze, eventualele investiții și alte lucrări de îmbunătățire a stării bunurilor respective realizate ulterior împrumutării acesteia trebuind să aibă același caracter de gratuitate pentru comodatar.

5. Sub raport formal, contractele de comodat analizate prezintă carențe în sensul că nu este îndeplinită condiția aferentă privind înregistrarea într-un registru public așa cum prevede art. 1182 din actul normativ anterior menționat.

În baza celor expuse, organele de inspecție au reținut că în speța s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări la imobile luate în comodat de la persoanele fizice și, fără ca, ulterior, să se procedeze la colectarea de TVA.

În situația dată s-a concluzionat că, beneficiarii achizițiilor fiind terțe persoane (fizice), și nu contribuabilul verificat, sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (4) din Codul fiscal (pt. bunuri), și cele ale prevederilor art. 129, alin. (4), lit. b) din același act normativ (pentru prestări servicii).

Totodată, s-a reținut că la solicitarea organelor de inspecție, unitatea nu a prezentat autorizații de construcție pentru cele două obiective de investiții și nici eventuale procese verbale de recepție a investițiilor în cauză.

Ca urmare, în timpul controlului organele de inspecție au procedat la colectarea TVA în suma de ... lei, aferentă bunurilor și serviciilor destinate investițiilor la cele două imobile luate de către S.C. ... S.R.L. sub forma împrumutului de folosință de la două persoane fizice, sumă ce se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

Pentru debitul suplimentar de plată 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.

În contestația formulată, petenta precizează în legătură cu cele două contracte de comodat, în care contestatoarea are calitatea de comodatar, că valoarea bunurilor destinate investițiilor la cele două imobile a fost înregistrată corect în contul sintetic 231 „*Imobilizări în curs de execuție*”; în opinia contestatoarei, singurul aspect imputat de către organele de inspecție societății fiind acela legat de inexistența unor conturi analitice fiecărei investiții.

În legătură cu interpretarea consecințelor fiscale ale lucrărilor de investiții derulate în baza celor două contracte, petenta menționează că, în speță, comodatarul îi incumbă obligația de a moderniza bunul ce face obiectul contractului „*cu cheltuieli suportate în totalitate*”.

În opinia contestatoarei, interpretarea eronată a organului de control constă în aceea că a apreciat lucrările efectuate de comodatar ca nefiind lucrări curente de întreținere ci lucrări intitulate „*de amploare*”. Caracterul gratuit al contractului de comodat nu exclude posibilitatea părților de a conveni asupra modului în care comodatarul își respectă obligația prevăzută de art. 1564 din Codul civil, normă legală ce impune să se îngrijească de bun „ca un bun proprietar”. Petenta precizează că dacă se admite punctul de vedere al organului de control, rezultă că „*un bun proprietar*” nu poate face niciodată „*lucrări de amploare*” fiind obligat să se rezume doar la cele curente. Pe de altă parte, efectuarea unor lucrări de acest tip nu presupune în mod necesar un avantaj al comodantului, întrucât nu există nici un element din care să rezulte că aceste lucrări îi vor profita la momentul restituirii bunului. Cu titlu de exemplu, petenta menționează că efectuarea unor „*lucrări de amploare*” privind tencuirea/gletuirea/vopsirea unor pereți nu profită comodantul dacă la predarea imobilului ele trebuiesc refăcute, ca efect al deteriorărilor din perioada de derulare a contractului.

În contestație se precizează că organele de control au dat o interpretare globală, reținându-se colectarea T.V.A.- ului în valoare de ... lei aferentă investițiilor la cele două imobile, fără să se indice în concret care sunt lucrările „*de amploare*” ce nu pot fi suportate de către comodatar, prin raportare la dispozițiile legale incidente.

Petenta consideră că nu există nici o dispoziție legală, inclusiv în Codul fiscal, din care să rezulte că este interzis comodatarului să suporte cheltuielile de amenajare a imobilului ce face obiectul contractului.

Prevederile legale invocate de către organele de inspecție fiscală ca temei legal, respectiv, art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ (4) *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”, iar la art. 129, alin. (4), lit. b) din același act normativ se precizează:

„ (4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

...

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice”

La art. 125¹ "Semnificația unor termeni și expresii" alin. (1) pct. 16 din același act normativ, se prevede:

„(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

...

16. *livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128, alin. (4)*”.

Din prevederile legale anterior citate, se reține faptul că, operațiunile care pot fi încadrate în categoria „livrărilor către sine”, potrivit distincțiilor făcute de art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, sunt considerate livrări de bunuri.

În esență, sunt incluse în această categorie (a livrărilor de bunuri către sine) operațiunile prin care persoana impozabilă afectează un bun aparținând societății unor scopuri străine de activitatea sa.

Prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 invocate de organele de inspecție fiscală, ca fiind aplicabil în speță referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, respectiv prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, se refera la serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

În speță, organele de control au considerat că, investițiile efectuate de societate asupra imobilelor rămân în proprietatea persoanelor care sunt proprietari de drept ai acestora, operațiunea echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor achiziționate de societate, fiind asimilată livrărilor de bunuri cu plată; în mod similar organele de inspecție au procedat și în cazul prestărilor de servicii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- bunurile achiziționate (beton, ciment, țevă, plasă, cherestea, cuie, BCA, etc.) au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții la imobilele situate în loc. ...nr. 33/A, jud. Mureș și loc. Reghin, str., jud. Mureș, imobile ce fac obiectul celor două contracte de împrumut de folosință (comodat); în locațiile respective societatea ... S.R.L. are deschise puncte de lucru;

- nici în cuprinsul contractelor de comodat și nici în cuprinsul actelor atacate nu se face vreo referire de natură să individualizeze imobilele în cauză: suprafața construită, teren aferent, dacă acestea au fost date spre folosință integral sau parțial;

- deși, în condițiile prezentate organele de inspecție au concluzionat că lucrările de investiții efectuate vizau imobilele preluate spre folosință fiind astfel legate nemijlocit de acestea, în materialul documentar aflat la dosarul cauzei nu se menționează în ce au constat investițiile realizate și dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, dacă au fost utilizate total sau parțial și perioada în care acestea au fost utilizate.

Așa fiind, prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 128, alin. (4), lit. b) și, respectiv, art. 129, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot fi aplicate speței, întrucât nu s-a făcut nici o referire din care să rezulte că investițiile realizate la cele două imobile se concretizează în bunuri ce se încadrează în categoria celor „mobile”, în condițiile în care prevederile legale invocate, se referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile ale societății și punerea acestora în mod gratuit la dispoziția altor persoane.

În contestație petenta menționează că lucrările efectuate la cele două imobile sunt lucrări curente, de întreținere și consideră că organele de inspecție le-au apreciat, în mod eronat, lucrări în cauză ca fiind „de amploare”, fără însă a indica în concret care sunt lucrările „de amploare” ce nu pot fi suportate de către comodatar.

Deși, impută organelor de control lipsa prezentării unor elemente legate de lucrările de investiții, nici contestatoarea nu indică natura lucrărilor efectuate la cele două imobile și nici dacă acestea au fost utilizate în activitatea desfășurată de societate.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aferent bunurilor/serviciilor achiziționate, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

...

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

a) operațiuni taxabile”.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora „în folosul operațiunilor taxabile”. Orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestărilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Nici în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, nu au analizat îndeplinirea condițiilor de deductibilitate prevăzute la art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv dacă bunurile și serviciile respective sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, astfel organele de soluționare a contestației în baza documentelor existente la dosarul cauzei nu s-au putut pronunța cu privire la îndeplinirea condițiilor legale privind deductibilitatea taxei deduse.

În completarea celor prezentate mai sus, având în vedere faptul că, bunurile și serviciile care fac obiectul analizei au fost destinate, unor lucrări de investiții la imobilele ce fac obiectul contractelor de comodat, investiții care, ar fi trebuit

localizate și identificate de către organele de inspecție (ori ar fi trebuit nominalizate de petentă), referitor la deducerea TVA aferenta bunurilor și serviciilor achiziționate de unitatea verificată pentru lucrările respective, se rețin prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) și ale art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal, unde se stipulează:

Art. 149 "Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital", stipulează:

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane".

art. 125¹ "Semnificația unor termeni și expresii"

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

3. *active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu*".

Din prevederile legale anterior citate se reține că, în categoria bunurilor de capital se includ toate activele corporale fixe, indiferent de forma contractului prin care aceste mijloace fixe se pun la dispoziția persoanei respective, inclusiv dacă acestea fac obiectul unui contract de comodat.

În situația în care bunurile de capital nu sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile legislația fiscală prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile, mecanismul ajustării fiind prevăzut de art. 149 alin. (2) - (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal.

În contextul considerentelor anterior prezentate se reține că, organele de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a T.V.A. în sumă totală de lei, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art. 216, alin.(3) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**", coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 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. 2137/2011, care stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, **iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr.18.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei**, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 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.2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de petentă în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie, de argumentele petentei aduse în susținerea contestației cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere/dobânzilor în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar Decizia de impunere nr./18.08.2011, urmează a fi desființată parțial în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se desființează parțial Decizia de impunere nr./18.08.2011, pentru majorările de întârziere/dobânzile aferente în cuantum de lei și pentru penalitățile de întârziere aferente în sumă de ... lei.**

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 nemotivată a contestației pentru suma de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- ... 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.

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

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

adăugată;

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

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr./18.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală întocmită de organele de specialitate ale DGFP Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- ... **lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

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

- ... **lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentei.

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

DIRECTOR EXECUTIV,