



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov**

Serviciul Soluționare Contestatii



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7
Brasov
Tel: 0268.308.485
Fax: 0268.547.730
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA nr.1040/2013/2014

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. ... S.R.L. din ... ,

înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /28.10.2013

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures prin adresa nr.... /16.10.2013, inregistrata sub nr.... /28.10.2013, asupra contestatiei formulate de **S.C. ... S.R.L. din ... ,** împotriva Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr... /29.08.2013, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, comunicate petentei la data de 10.09.2013, potrivit confirmarii de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr... /09.10.2013, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, fara a fi defalcata de petenta pe categorii de impozite, precum si accesorii ale acestora, fapt pentru care cu adresa nr.... /20.12.2013, expediata la data de 23.12.2013, D.R.F.P. Brasov – Serviciul Soluționare Contestatii a solicitat petentei indeplinirea procedurii de contestare, insa plicul a fost returnat de posta cu mentiunea “Expirat termen de pastrare”.

Totodată, S.C. ... S.R.L. din ... contestă și măsurile dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, privind diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate cumulat la finele lunii septembrie 2012 cu suma de **... lei**.

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

A) Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș sub nr... /09.10.2013, respectiv la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov sub nr.... /28.10.2013, petenta solicită “anularea în parte a Deciziei de impunere nr... /29.08.2013, a Raportului de inspecție fiscală nr... /29.08.2013 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013” pe care le considera netemeinice și nelegale, și pe cale de consecință exonerarea societății de la plata sumei de ... lei, reprezentând obligații stabilite suplimentar și reliefate în cuprinsul Cap.III pct.a), c), d), e), f) a1), a3), a4) din raportul de inspecție fiscală (petenta făcând mențiunea că nu contestă constatările cuprinse la punctele b), a2), respectiv b) și c) din raportul de inspecție fiscală), invocând următoarele:

- inspectorii fiscali au forțat interpretarea unor dispoziții legale, aplicabile unor operațiuni efectuate legal de societate, și au sancționat societatea nu pentru chestiuni de fond ci pentru chestiuni formale, considerând că neefectuate o serie de achiziții, respectiv că nejustificate anumite cheltuieli efectuate de societate;

- în opinia petentei, “decizia atacată a fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.43 alin.2 lit.d) și j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. ...în cuprinsul său nu s-au făcut mențiuni referitoare la obiectul actului administrativ fiscal și la audierea contribuabilului, mențiuni obligatorii ca urmare a normelor imperative care caracterizează această materie. Inserarea acestor elemente doar în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, nu este de natură a înlătura sancțiunea nulității prevăzută de art.46 din același cod, întrucât RIF-ul nu este act administrativ fiscal în sensul art.41 din OG nr.92/2003, ci doar un act premergător acestuia”;

- petenta susține că s-au ignorat prevederile art.94 alin.3 lit.c), precum și ale art.107 din OG nr.92/2003, ignorându-se dreptul contribuabilului de a fi informat asupra constatărilor fiscale, pe tot parcursul inspecției fiscale cât și la finalizarea acesteia;

- având în vedere prevederile art.105 din OG nr.92/2003, prevederile art.102.1 din HG nr... 050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, precum și prevederile art.46 din Codul comercial, pe care le citează, petenta susține că organul de control s-a mărginit la analizarea din punct de vedere formal a cuprinsului unor documente justificative, fără a antama fondul operațiunilor comerciale, și mai mult, motivând o imposibilitate de contactare a administratorului societății, admite că nu a analizat mare parte din documentele aflate în posesia societății referitoare la relațiile comerciale efectuate.

Referitor la constatările redată la lit.a) din raportul de inspecție fiscală, privind cheltuielile efectuate de societatea verificată în relația cu 5 contribuabili, respectiv ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL și ... SRL, în legătură cu care organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a făcut dovada necesității și prestării efective a serviciilor de către societățile în cauză, societatea invocă următoarele:

- petenta arată că “suma stabilită de organul de inspecție fiscală cu

acest titlu a fost stabilita initial la ... lei (pag.4 din RIF), insa ulterior, fara nici o explicatie suplimentara se calculeaza impozitul pe profit (16%) raportat la o alta baza de calcul, respectiv ... lei (pag.5 din RIF);

- societatea sustine ca poate proba cu inscrisuri ca toate operatiunile prezentate la lit.a) din RIF au fost reale, existand contracte, situatii de lucrari, note de comanda, facturi, etc., nefiind incalcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, respectiv pct.48 din Cap.II al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- in relatia comerciala cu societatea ... SRL, societatea sustine ca organele de control nu au avut in vedere obiectul contractului (intermedierea in vederea obtinerii de lucrari – servicii intretinere drumuri forestiere), care nu necesita neaparat existenta unor situatii de lucrari, in conditiile in care s-a prezentat *anexa* cu toate lucrarile de care a beneficiat societatea;

- societatea precizeaza ca respectivul contract nr... /01.12.2008 din punct de vedere juridic este un contract nenumit, adica un contract a carui continut nu este reglementat prin norme de drept, ci este stabilit de catre parti, fie prin combinarea unor elemente specifice diferitelor contracte numite, fie prin stabilirea unor elemente noi, acest tip de contract trebuind a fi interpretat si executat potrivit intentiei comune a partilor;

- petenta considera ca inspectorii au desconsiderat relatia comerciala intre cele doua firme doar pe faptul ca administratorul ... SRL este sotia administratorului ... SRL, or analizarea unei tranzactii trebuie raportata la data derularii ei si nu la data controlului, in perioada 2008 – 2009 cand cele doua societati au avut relatii contractuale domnul ... nu era administratorul SC ... SRL, aceasta calitate dobandind-o doar in anul 2011;

- societatea ... SRL s-a ocupat cu executia si amenajarea spatiilor destinate bunei desfasurari a activitatii contestatoarei – s-au executat spatii de depozitare pentru bunurile societatii, birouri si reorganizari de santier si post de paza pentru perioada de inactivitate a utilajelor si mijloacelor de transport – societatea anexand in probatiune Contractul de executie nr... /03.12.2009, devize de lucrari si facturi fiscale, nefiind adevarata afirmatia organelor de control ca aceste documente nu i s-au prezentat;

- societatea sustine ca situatia este similara si pentru societatea ... SRL, pentru care sustine ca anexeaza de asemenea contractul si facturile fiscale aferente;

- referitor la prestarile de servicii facturate de catre SC ... SRL si ... SRL, petenta sustine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala a considerat ca lucrarile respective nu au fost refacturate, insa face precizarea ca societatea nu avea obligatia refacturarii catre beneficiarul final care este Directia Silvica Mures, ci doar catre antreprenorul ... Pitesti de la care a societatea a sucontractat lucrarile, acestuia din urma revenindu-i obligatia refacturarii catre Directia Silvica Mures;

- referitor la relatia cu ... SRL, societatea in vederea ca aceasta s-a desfasurat anterior cesiunii partilor sociale ale ... SRL catre administratorul ... din luna mai 2011, iar facturile fiscale emise de catre acest partener indeplinesc toate conditiile formale pentru operare in contabilitate;

- societatea contestatoare sustine ca exista si o factura de stornare

efectuata in relatia dintre cele doua societati, de care organul de control nu a tinut cont la calcularea efectului fiscal;

- potrivit petentei, furnizorul ... SRL are deplina responsabilitate asupra intocmirii facturilor fiscale, prevederile art.6 din Legea contabilitatii adresandu-se celor care procura si utilizeaza formularele respective cu regim special si nu cumparatorilor daca culpa acestora nu a fost dovedita. Contestatoarea sustine ca nu-i poate fi imputat faptul ca furnizorul nu si-a indeplinit obligatiile de declarare si virare a impozitelor si taxelor catre bugetul de stat, demonstrand cu acte faptul ca achizitiile au fost folosite in vederea realizarii obiectului de activitate al societatii si al obtinerii de venituri impozabile;

- petenta considera ca inspectorii fiscali s-au limitat doar la raspunsurile primite de la reprezentantii partenerului contractual, desi existau suficiente elemente din care sa rezulte ca SC ... SRL nu era implicata in intelegeri frauduloase cu acestia, ca pentru fiecare operatiune detine documente fiscale inregistrate cronologic si sistematic (unele facturi fiind stornate pentru ca nu s-au executat in totalitate prestatiile);

- in ceea ce priveste suma de ... lei retinuta ca si cheltuiala nedeductibila in cuprinsul punctului d) din raportul de inspectie fiscala, petenta considera ca "doar suma de ... lei poate sa ne fie imputata, in considerarea faptului ca restul de ... lei reprezinta materiale de constructii absolut necesare pentru desfasurarea activitatii firmei, neavand nici o legatura cu produsele inregistrate intr-adevar eronat pe cheltuieli (masina de spalat, mobilier, sezlong, etc.). Societatea detine documente justificative pentru respectivele materiale de constructii care dau dreptul la deductibilitate";

- referitor la inregistrarea contabila a sumei de ... lei prin contul 628, societatea sustine ca "aceasta reprezinta o cheltuiala cu serviciile in avans a societatii (evidentiata ca avans achitat in cursul anului 2009 catre SC ... SRL, efectuat in anul 2009 dar a carui cheltuiala este aferenta anului 2010, an in care s-au decontat atat materialele cat si serviciile aferente) si astfel ca aceasta apare corect inregistrata in cursul anului 2010";

- societatea considera neintemeiate constatările de la punctul f) din raportul de inspectie fiscala referitoare la terenul inregistrat in evidentele firmei, intrucat nu au tinut cont de documentele existente la societate din care rezulta existenta acestui teren in suprafata de ... mp in loc.Gurghiu si care este in curs de intabulare, documentatia intocmita in vederea intabularii fiind elocventa;

- petenta concluzioneaza ca "a procedat corect la inregistrarea contabila a respectivelor facturi, astfel ca suma stabilita de organele de inspectie fiscala cu titlu de impozit pe profit suplimentar nu se datoreaza si pe cale de consecinta nici majorarile de intarziere aferente acestei sume, pe principiul ca secundarul urmeaza principalul, iar ca o consecinta directa a acestei concluzii, dispozitia de masuri stabilite de organele de inspectie fiscala este nefondata";

- referitor la taxa pe valoarea adaugata, societatea sustine ca "urmare a faptului ca aceleasi constatari cuprinse in capitolul privind impozitul pe profit, au influenta si asupra taxei pe valoarea adaugata, rezulta in mod firesc ca suma reprezentand ... lei a fost imputata nejustificat, sens in care solicitam anularea

constatarilor si pe linia TVA”;

- ca o consecinta a nedatorarii debitelor, petenta sustine ca nici accesoriile bugetare calculate de organele de specialitate nu pot fi reale si nu se datoreaza in speta, in virtutea principiului de drept accesorium sequitur principalem;

- societatea invedereaza ca organul de inspectie fiscala a efectuat calculul obligatiilor suplimentare in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, iar sumele rezultate din calcul difera de cele de la Cap.VII Sinteza constatarilor fiscale, fapt de natura a atrage anularea deciziei de impunere, sau cel putin desfiintarea acesteia cu reverificare.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspectia fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Mures - Activitatea de Inspectie Fiscala la *S.C. ... S.R.L. din ...*, au fost întocmite Raportul de inspectie fiscală nr... /29.08.2013 si Decizia de impunere nr... /29.08.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală, contestate partial, precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr... /29.08.2013.

Astfel, **referitor la impozitul pe profit** - Cap.III pct.1 lit.a), c), d), e) si f) din raportul de inspectie fiscala - organele de control au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala a fost impusa de rezultatele unui control incrucisat efectuat la SC ... SRL.

Initial, incepand cu data de 27.05.2013, inspectia fiscala s-a desfasurat la domiciliul fiscal al contribuabilului, pe baza documentelor financiar contabile prezentate de administratorul SC ... SRL.

Urmare adresei inregistrate la D.G.F.P. Mures sub nr.... /23.07.2013 prin care contribuabilul a informat ca in intervalul 24.07 – 05.08 2013 este plecat din localitate, organele de control au suspendat desfasurarea inspectiei fiscale pe perioada 25.07 – 08.08.2013.

Organele de control precizeaza ca la reluarea inspectiei nu a mai putut fi contactata nici o persoana care sa reprezinte firma la control, fapt pentru care administratorul societatii a fost invitat (in scris) la sediul Administratiei Finantelor Publice Judetene Mures pentru a prezenta eventuale documente justificative pe care le detine si care nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala, precum si informatii si lamuriri necesare stabilirii situatiei fiscale a contribuabilului, insa acesta nu a dat curs invitatiei.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca demersurile de recontactare a administratorului societatii (telefonice sau prin deplasari la domiciliul fiscal al unitatii) au ramas fara rezultat, astfel ca acestuia nu i s-a putut lua nota explicativa scrisa, inspectia fiscala fiind realizata pe baza documentelor si informatiilor prezentate organelor de control in perioada in care a fost posibila o oarecare colaborare din partea contribuabilului, constatandu-se urmatoarele:

1) Potrivit constatarilor redade la Cap.III pct.1 lit.a) din raportul de inspectie fiscala, in perioada ianuarie 2009 – iunie 2012, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile in suma totala de ... lei, in baza unor facturi fiscale emise de

diversi furnizori (SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL si SC ... SRL), reprezentand „lucr.prest.serv.cf.ctr.”, „prest.ser.cf.ctr”.

Intrucat la control unitatea nu a facut dovada necesitatii si prestarii efective a unor eventuale servicii de catre societatile in cauza, in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) si (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, organele de control au concluzionat ca in mod nejustificat societatea a majorat cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei.

2) La Cap.III pct.1 lit.c) din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada septembrie 2009 – septembrie 2010 societatea a inregistrat in contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” contravaloarea a sapte facturi fiscale emise de SC ... SRL reprezentand prestari servicii in valoare de ... lei, si TVA aferenta in suma de ... lei (anexa nr... la raportul de inspectie fiscala).

Organele de control au retinut ca urmare unui control incrucisat efectuat la SC ... SRL a rezultat ca aceasta societate nu a emis facturile in cauza si ca atare nu au fost declarate prin Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national pentru sem.II 2009 si sem.I 2010, din nota explicativa data de reprezentantul legal al SC ... SRL reiesind ca aceasta societate nu a avut niciodata relatii comerciale cu SC ... SRL.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca facturile emise de SC ... SRL nu pot constitui documente justificative de inregistrare in contabilitate, fapt pentru care in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a stabilit ca nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile in suma de ... lei, cu aceasta suma fiind majorat profitul impozabil aferent perioadei in cauza.

3) Potrivit constatarii redade la Cap.III pct.1 lit.d) din raportul de inspectie fiscala, in perioada ianuarie 2009 – aprilie 2012, SC ... SRL a inregistrat in categoria cheltuielilor de exploatare sume (in cuantum total de ... lei) reprezentand contravaloarea unor bunuri si servicii achizitionate de societate (mobilier, masina de spalat vase, trambulina copii, sezlog, chirie sala sport, etc) pentru care la control nu au fost prezentate probe care sa justifice utilizarea lor in activitati economice.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de ... lei, suma respectiva fiind luata in calcul la stabilirea rezultatului fiscal aferent perioadei verificate.

4) La Cap.III pct.1 lit.e) din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca in jurnalul aferent lunii ianuarie 2010, societatea verificata a inregistrat suma de ... lei, prin articolul contabil 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” = 471 “Cheltuieli inregistrate in avans”.

Intrucat la solicitarea organelor de control, unitatea nu a fost in masura sa prezinte documente care sa justifice inregistrarea respectiva, in temeiul

prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au concluzionat ca au fost majorate nejustificat cheltuielile deductibile ale societatii cu suma de ... lei, aceasta fiind luata in considerare la stabilirea rezultatului fiscal aferent perioadei verificate.

5) La Cap.III pct.1 lit.f) din raportul de inspectie fiscala, organele de control au constatat ca potrivit balantei de verificare incheiata la finele lunii septembrie 2012 SC ... SRL figureaza cu un teren cu o valoare de inventar de ... lei. La solicitarea organelor de inspectie fiscala, administratorul societatii nu a prezentat documente din care sa rezulte situatia actuala a acestuia (data achizitiei, locul unde se situeaza).

Din explicatiile verbale ale reprezentantului legal al societatii verificare organele de control au retinut ca terenul nu se mai afla in patrimoniul societatii, nefiind furnizate alte informatii in acest sens.

In conditiile date si avand in vedere ca administratorul unitatii nu a mai putut fi contactat pentru a fi obtinute informatii suplimentare, organele de control au retinut solutia iesirii bunului din patrimoniu prin valorificare, cu localizare la finele perioadei supuse inspectiei (30.09.2012).

In temeiul prevederilor pct.258 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art.11 din Legea contabilitatii nr... 2/1991, republicata si art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a procedat la ajustarea rezultatului fiscal cu suma de ... lei reprezentand valoarea din contabilitate a terenului in cauza.

Având în vedere constatările anterioare, redate la Cap.III pct.1 lit.a), c), d), e) si f) din raportul de inspectie fiscala, contestate de societate, precum si celelalte constatari de la Cap.III pct.1 lit.b) din raportul de inspectie fiscala, neatacate de societatea verificata prin contestia formulata, organele de control au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plata in suma totala de ... lei** [... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei) x 16%], care a fost diminuat cu diferenta de impozit in suma de ... lei declarata si achitata in plus de societate aferent trim.I 2010 si trim.III 2010, rezultand un **impozit pe profit suplimentar datorat de societate in suma de ... lei** (... lei – ... lei).

Totodata, pentru perioada ianuarie – septembrie 2012 in care societatea a inregistrat pierdere din activitate in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au **dispus diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate cumulat la finele lunii septembrie 2012 cu suma totala de ... lei** corespunzator cheltuielilor nedeductibile mentionate la lit.a) si d) de mai sus si veniturilor neinregistrate de la lit.f) de mai sus (- ... lei/lit.a + ... lei /lit.d + ... lei/lit.f).

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

impozitului pe profit în suma de ... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata - Cap.III pct.4 lit.a1), a3) si a4) din raportul de inspectie fiscala, contestate de societate - organele de control au constatat urmatoarele:

1) Intrucat pentru operatiunile inscrise în facturile fiscale emise de SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL si SC ... SRL (anexa nr... la raportul de inspectie fiscala) societatea verificata nu a facut dovada necesitatii si prestarii efective a acestora, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au retinut ca SC ... SRL a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata în suma totala de ... lei înscrise în facturile în cauza, aceasta suma fiind stabilita suplimentar de plata la bugetul general consolidat al statului.

2) La control s-a constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei aferenta achizitiilor de la SC ... SRL – operatiuni a caror realitate nu a putut fi dovedita, nefiind indeplinite astfel conditiile de deducere a TVA prevazute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata suplimentara în suma de ... lei.

3) Intrucat societatea nu a putut face dovada ca achizitiile de bunuri mentionate la punctul "Impozitul pe profit" lit.d) din raportul de inspectie fiscala sunt destinate activitatii societatii, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei aferenta acestor achizitii si, în consecinta, au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata în suma mentionata.

Având în vedere constatările anterioare, redate la Cap.III pct.4 lit.a1), a3) si a4) din raportul de inspectie fiscala, contestate de societate, precum si celelalte constatari de la Cap.III pct.4 lit.a2), b) si c) din raportul de inspectie fiscala, neatacate de societatea verificata prin contestatia formulata, organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata în suma totala de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei).**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata suplimentara în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control au fost calculate (Cap.III pct.5 si pct.6 din raportul de inspectie fiscala) **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala.

Avand în vedere imposibilitatea de a mai putea fi contactat administratorul societatii verificate si de a avea loc o colaborare în realizarea

inspecției, inclusiv în urma transmiterii și unei invitații scrise, respectiv ca faptele redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.c) și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a3) din raportul de inspecție fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.4 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241 /2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin **adresa nr... /02.09.2013** organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg.Mureș, respectiv Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de textele articolelor anterior menționate, în acest sens fiind întocmit **Procesul verbal nr... /28.08.2013**.

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

Urmare inspecției fiscale efectuate la *S.C. ... S.R.L. din ...*, organele de control ale A.J.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit **Raportul de inspecție fiscală nr... /29.08.2013** în baza căruia au emis **Decizia de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală** prin care au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare în suma totală de ... lei, reprezentând:

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

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

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

- ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar urmare constatărilor consemnate la Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a1) – a4), lit.b) și lit.c) din raportul de inspecție fiscală;

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

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

precum și **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013** prin care au stabilit ca măsură în sarcina societății *"depunerea la organul fiscal teritorial a Declarației rectificative privind impozitul pe profit – cod 101, pentru anul 2012"*, motivul de fapt reținut de organele de control fiind acela că *"neajunsurile rezultate din inspecția fiscală vizând impozitul pe profit, prezentate la Cap.III lit.a, d și f din RIF nr... /29.08.2013, au impus efectuarea unor ajustări ale cheltuielilor și veniturilor în perioada analizată, ce au determinat diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate cumulată de la finele lunii septembrie 2012 cu suma de ... lei"*.

Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor

Publice Mureș sub nr... /09.10.2013, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /28.10.2013, S.C. ... S.R.L. din ... solicita: “anularea in parte a Deciziei de impunere nr... /29.08.2013, a Raportului de inspectie fiscala nr... /29.08.2013 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr... /29.08.2013” pe care le considera netemeinice si nelegale, si pe cale de consecinta **exonerarea societatii de la plata sumei de ... lei, reprezentand obligatii stabilite suplimentar si reliefate in cuprinsul Cap.III pct.a), c), d), e), f) a1), a3), a4) din raportul de inspectie fiscala**, petenta facand mentiunea ca nu contesta constatările cuprinse la punctele b), a2), respectiv b) si c) din raportul de inspectie fiscala.

Cu adresa nr... /08.01.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /14.01.2014, A.J.F.P. Mures - Inspectie Fiscala a transmis distinct cuantumul obligatiilor fiscale principale si accesorii stabilite suplimentar, respectiv a cheltuielilor nedeductibile cu care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate cumulat la finele lunii septembrie 2012, cu localizare pe pozitile contestate din Raportul de inspectie fiscala nr... /29.08.2013, astfel:

Pozitie RIF	Debit	Accesorii	Observatii
lit.a) Impozit pe profit	Dobanzi = ... Penalitati = ... Diminuare pierdere: -...
lit.c) Impozit pe profit	Dobanzi = ... Penalitati = ...
lit.d) Impozit pe profit	Dobanzi = ... Penalitati = ... Diminuare pierdere: ...
lit.e) Impozit pe profit	Dobanzi = ... Penalitati = ...
lit.f) Impozit pe profit	-	-	Diminuare pierdere: ...
lit.a1) TVA	Dobanzi = ... Penalitati = ...
lit.a3) TVA	Dobanzi = ... Penalitati = ...
lit.a4) TVA	Dobanzi = ... Penalitati = ...

Avand in vedere faptul ca, in raportul de inspectie fiscala la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de control au tinut cont de impozitul minim achitat de unitate in cuantum de ... lei, rezulta ca **impozitul pe profit datorat de societate ca urmare a deficientelor redade la pct.a), d) si e) din raportul de inspectie fiscala este in cuantum de ... lei**, determinat astfel:

$$\dots \text{ lei/a) } + \dots \text{ lei/d) } + \dots \text{ lei/e) } - \dots \text{ lei} = \dots \text{ lei,}$$

pentru care, potrivit Anexei la Adresa nr... /08.01.2014 a AJFP Mures – AIF, organele de control au calculat **dobanzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei.**

Totodată, din datele cuprinse în situația redată în adresa A.J.F.P. Mures – Activitatea de Inspectie Fiscala nr... /08.01.2014 anterior menționată, rezultă că suma de ... lei înscrisă de organele de control în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013 ca fiind suma cu care se diminuează pierderea fiscală înregistrată de societate cumulată de la finele lunii septembrie 2012, are următoarea componentă:

- - ... lei reprezentând efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența redată la Cap.III pct.1 lit.a) din raportul de inspecție fiscală;
- ... lei reprezentând efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența redată la Cap.III pct.1 lit.d) din raportul de inspecție fiscală;
- ... lei reprezentând efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența redată la Cap.III pct.1 lit.f) din raportul de inspecție fiscală.

Din constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, în funcție de care organele de control au procedat la defalcarea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina S.C. ... S.R.L. din ... prin Decizia de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, potrivit celor de mai sus, și având în vedere argumentele societății contestatoare din contestația formulată, în raport de prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

I. Cu privire la aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere contestate

În contestația formulată SC ... SRL susține că “decizia atacată a fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.43 alin.2 lit.d) și j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. ... în cuprinsul său sau nu s-au făcut mențiuni referitoare la obiectul actului administrativ fiscal și la audierea contribuabilului, mențiuni obligatorii ca urmare a normelor imperative care caracterizează această materie. Inserarea acestor elemente doar în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, nu este de natură a înlătura sancțiunea nulității prevăzută de art.46 din același cod, întrucât RIF-ul nu este act administrativ fiscal în sensul art.41 din OG nr.92/2003, ci doar un act premergător acestuia”.

În privința acestor motive de nulitate invocate, organul de soluționare reține că sunt neîntemeiate având în vedere faptul că, deși nu există o rubrică specială în acest scop, decizia de impunere cuprinde obiectul actului chiar sub titlu și anume “decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, iar în cuprinsul actului administrativ fiscal se arată ce reprezintă sumele stabilite și perioada la care se referă. Ca atare, sub acest aspect, decizia respectă condițiile de formă impuse de lege.

Privind mentiunea referitoare la audierea contribuabilului, organul de solutionare retine ca lipsa acesteia nu este prevazuta de art.46 din acelasi act normativ sub sanctiunea nulitatii absolute. Ca urmare, pentru a fi anulat actul administrativ fiscal pentru acest motiv, trebuie sa fie indeplinite conditiile prevazute de art.105 alin.(2) Cod de procedura civila, si anume sa se fi pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anularea actului. Or, societatea nu a invocat si justificat vreo vatamare care sa faca necesara anularea deciziei, cu atat mai mult cu cat la Cap.VI din raportul de inspectie fiscala, anexat deciziei de impunere, se face mentiunea ca “despre data, ora si locul de desfasurare a discutiei finale contribuabilul a fost instiintat prin documentul inregistrat la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr... 39/22.08.2013 – transmis prin posta societatii verificate. In data de 26.08.2013 (data convocarii) reprezentantul legal al contribuabilului nu s-a prezentat; in atare situatie nu a avut loc discutia finala cu contribuabilul si nu s-a putut obtine declaratia finala ce trebuie data de reprezentatul final”.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr... /16.10.2013, potrivit carora “In perioada in care a fost posibila o oarecare colaborare din partea contribuabilului, au fost purtate discutii cu administratorul ... referitoare la constatările inspectiei fiscale, insa ulterior reprezentantul unitatii nu a mai putut fi contactat desi au avut loc deplasari la domiciliul contribuabilului, apeluri telefonice, transmiterea unei invitatii scrise si transmiterea instiintarii pentru discutia finala”, se retine ca neintemeiata sustinerea petentei potrivit careia in timpul controlului s-au ignorat prevederile art.94 alin.(3) lit.c), precum si ale art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, referitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat asupra constatarilor fiscale, pe tot parcursul inspectiei fiscale cat si la finalizarea acesteia.

Fata de argumentul petentei potrivit caruia “... organul de inspectie fiscala efectueaza calculul obligatiilor suplimentare in cuprinsul RIF, in schimb, sumele rezultate din calcul difera substantial fata de cele cuprinse in Cap.VII Sinteza constatarilor fiscale”, se retine ca prin contestatia formulata petenta nu precizeaza in mod expres care ar fi “diferentele substantiale” si nu prezinta argumente privind modul de calcul al obligatiilor fiscale suplimentare si nici documente sau situatii din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat de organele fiscale, nedemonstrand astfel o situatie ”de natura a atrage anularea deciziei de impunere, sau cel putin desfiintarea acesteia cu reverificare” dupa cum invoca in contestatie.

II. Referitor la suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - **impozit pe profit;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei - **penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- ... lei – **taxa pe valoarea adaugata;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea**

adaugata;

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

cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în conditiile în care pentru constatarile în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr... /29.08.2013 și Decizia de impunere nr... /29.08.2013, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârșirii unor infractiuni, fiind înregistrat dosarul penal nr... /P/2013 privind pe numita ... , cercetata in calitate de administrator al SC ... SRL ... , pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala.

În fapt, - potrivit *constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.c) și pct.4 "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a.3) din raportul de inspectie fiscala* -, in perioada septembrie 2009 – septembrie 2010 societatea a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" contravaloarea a sapte facturi fiscale emise de SC ... SRL reprezentand prestari servicii in valoare de ... lei, si TVA aferenta in suma de ... lei (anexa nr... la raportul de inspectie fiscala).

Organele de control au retinut ca urmare unui control încrucisat efectuat la SC ... SRL a rezultat ca aceasta societate nu a emis facturile in cauza si ca atare nu au fost declarate prin Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national pentru sem.II 2009 si sem.I 2010, din nota explicativa data de reprezentantul legal al SC ... SRL reiesind ca aceasta societate nu a avut niciodata relatii comerciale cu SC ... SRL.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca facturile emise de SC ... SRL nu pot constitui documente justificative de înregistrare in contabilitate, fapt pentru care in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a stabilit ca nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile in suma de ... lei, cu aceasta suma fiind majorat profitul impozabil aferent perioadei in cauza.

Totodata, la control s-a constatat ca societatea nu poate exercita dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta achizitiilor de la SC ... SRL – operatiuni a caror realitate nu a putut fi dovedita, nefiind indeplinite conditiile de deducere a TVA prevazute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit adresei nr... /08.01.2014 a A.J.F.P. Mures - Inspectie Fiscala, înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr... /14.01.2014, consecinta fiscala a deficientelor prezentate mai sus, redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.c) și pct.4 "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a.3) din raportul de inspectie fiscala, consta in stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si TVA suplimentara in suma de ... lei**, precum si a accesoriilor aferente constand in **dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei**,

dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Întrucât faptele redate mai sus, consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.c) si pct.4 "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a.3) din Raportul de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevazute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241 /2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit **Procesul verbal nr... /28.08.2013**, prin **adresa nr... /02.09.2013** organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mures - Inspecție Fiscală **sesizând Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș** în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate.

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

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

[...]

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

Potrivit **Adresei din data de 07.01.2014 a Parchetului de pe langa Tribunalul Mures**, inregistrata la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /10.01.2014, la nivelul sau este inregistrat dosarul penal nr... /P/2013 privind pe numita ... , cercetata in calitate de administrator al SC ... SRL ... , pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala, in cauza efectuandu-se acte premergatoare.

În drept, în ceea ce priveste impozit pe profitul suplimentar in suma de ... lei si TVA suplimentara in suma de ... lei, precum si a obligatiilor accesorii constand in dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, mai sus mentionate, în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căroră:

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

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

[...]

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... /29.08.2013, în perioada septembrie 2009 – septembrie 2010 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de ... lei și a dedus TVA în suma de ... lei în baza unor documente care apar ca fiind emise de SC ... SRL și care vizează operațiuni (prestări servicii) a căror realitate nu a putut fi dovedită, influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil, și implicit a obligației de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit, precum și a TVA aferente perioadelor de referință.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr... /02.09.2013 împreună cu Procesul verbal nr... /28.08.2013, prin care se solicită efectuarea cercetărilor ce se impun în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în timpul controlului fiind stabilit **un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei și TVA suplimentară în suma de ... lei**, precum și obligații accesorii constând în **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei - aceste obligații suplimentare constituind obiectul atât a Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și a contestației formulate împotriva acesteia de către SC ... SRL din loc. ...**

Dupa cum s-a menționat mai sus, din adresa Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș din data de 07.01.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov sub nr... /10.01.2014, rezultă că este înregistrat dosarul penal nr... /P/2013 privind pe numita ... , cercetată în calitate de administrator al SC ... SRL ... , pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul

de drept „*penalul ține în loc civilul*” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate (prestări de servicii) au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității și legalității acestora.

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

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

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

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr... /02.09.2013 pentru a se face aplicațiunea la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241 /2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având în vedere că s-a constatat că societatea a **denaturat obligatiile de plata fata de buget (in sensul diminuarii acestora)**, urmare înregistrării în categoria cheltuielilor deductibile a contravalorii unor operațiuni a caror realitate nu a putut fi dovedită, respectiv urmare exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni, în timpul controlului fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei și TVA suplimentară în suma de ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instructiuni".

Având în vedere cele precizate mai sus, si tinand seama de principiul de drept potrivit caruia *accesorium sequitur principalem*, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, *se va suspenda soluționarea contestației* atat pentru *impozitul pe profit suplimentar în suma de ... lei, respectiv TVA in suma de ... lei*, cat si in ceea ce priveste obligatiile fiscale accesorii constand in *dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei*, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Referitor la suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - **impozit pe profit;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei - **penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei – **taxa pe valoarea adaugata;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata;**
- ... lei - **penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata,**

respectiv la diminuarea cu suma de -... lei (-... lei + ... lei) a pierderii fiscale inregistrate de societate cumulat la finele lunii septembrie 2012,

a) Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investită să se pronunte asupra deductibilității cheltuielilor cu prestarile de servicii, respectiv asupra dreptului de deducere a TVA aferenta acestora, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta prestarea efectiva a serviciilor.

In fapt, - potrivit constatarilor redade la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a) si pct.4 "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a1) din raportul de inspectie fiscala - in perioada ianuarie 2009 – iunie 2012, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile in suma totala de ... lei, respectiv a dedus TVA in suma totala de ... lei in baza unor facturi fiscale emise de SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL si SC ... SRL, reprezentand „lucr.prest.serv.cf.ctr.”, „prest.ser.cf.ctr” (anexa nr... la raportul de inspectie fiscala).

Intrucat la control unitatea nu a facut dovada necesitatii si prestarii efective a unor eventuale servicii de catre societatile sus mentionate, in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) si (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, organele de control au concluzionat ca in mod nejustificat societatea a majorat cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei.

Totodata, in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au retinut ca SC ... SRL a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei inscrisa in facturile in cauza, aceasta suma fiind stabilita suplimentar de plata la bugetul general consolidat al statului.

Prin contestatia formulata, referitor la constatările redade la “Impozitul pe profit” lit.a) din raportul de inspectie fiscala, privind cheltuielile efectuate de SC ... SRL in relatia cu cei 5 contribuabili, respectiv ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL si ... SRL, societatea arata ca “suma stabilita de organul de inspectie fiscala cu acest titlu a fost stabilita initial la ... lei (pag.4 din RIF), insa ulterior, fara nici o explicatie suplimentara se calculeaza impozitul pe profit (16%) raportat la o alta baza de calcul, respectiv ... lei (pag.5 din RIF).

Acest argument al petentei nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere “Situatia facturilor inregistrate de SC ... SRL” intocmita de organele de control in Anexa nr... la raportul de inspectie fiscala, potrivit careia:

- in perioada ianuarie 2009 – iunie 2012 valoarea fara TVA a facturilor fiscale inregistrate de societatea verificata este in suma de ... lei lei, din care valoarea fara TVA a facturilor fiscale emise de cei 5 furnizori sus mentionati este in suma de ... lei;

- in perioada ianuarie 2012 – iunie 2012 SC ... SRL a inregistrat facturi in valoare totala fara TVA de – ... lei (- ... lei valoarea facturii nr.../02.04.2012 emisa de SC ... SRL + ... lei valoarea facturii nr.../15.06.2012 emisa de SC ... SRL + ... lei valoarea facturii nr.../29.06.2012 emisa de SC ... SRL);

- prin urmare, aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2011 valoarea fara TVA a facturilor inregistrate de societate ca fiind intocmite de funizorii in cauza este in suma de ... lei [... lei – (- ... lei)].

In acest sens sunt si precizarile organelor de inspectie fiscala din adresa nr... /08.01.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /14.01.2014, si anume:

“In ceea ce priveste natura sumei de ... lei inclusa in calculul impozitului pe profit suplimentar aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2011, de aratat ca aceasta cuprinde suma de ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente lit.a) de la Impozitul pe profit ce a fost influentata cu suma de -... lei ce se refera la cheltuieli nedeductibile aferente anului 2012, cheltuieli care au fost avute in vedere la diminuarea pierderii pentru perioada ianuarie – septembrie 2012 [... lei – (- ... lei)] = ... lei”.

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

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

- art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ, unde se stipulează:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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;",

coroborate cu dispozițiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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 cadrul legislativ mai sus enunțat rezultă că, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii este condiționată de îndeplinirea cumulativă a condițiilor referitoare la prestarea efectivă a acestora - atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea efectivă a acestora, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, și a condițiilor referitoare la dovedirea de către contribuabil a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Asadar, **deductibilitatea fiscală a acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor, în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.**

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) si (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retine faptul ca in perioada ianuarie 2009 – iunie 2012, societatea a inregistrat cheltuieli in suma totala de ... lei, cu aplicarea unui tratament de deductibilitate fiscala, respectiv a inregistrat TVA deductibila in suma de ... lei baza unor facturi fiscale emise de SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL si SC ... SRL, reprezentand, conform specificatiei de pe acestea, „lucr.prest.serv.cf.ctr.”, „prest.ser.cf.ctr”.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, la control unitatea nu a facut dovada necesitatii si prestarii efective a serviciilor de catre societatile sus mentionate, concluzia organelor de control fiind aceea ca in mod nejustificat societatea a majorat cheltuielile de exploatare cu suma totala de ... lei, respectiv a inregistrat TVA deductibila in suma totala de ... lei.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca poate proba cu inscrisuri faptul ca toate operatiunile in cauza au fost reale, si depune in sustinerea cauzei documente care inasa nu sunt de natura a demonstra o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala si redata in actele atacate.

Astfel, in ceea ce priveste relatia comerciala cu **SC ... SRL**, societatea anexeaza Contractul de prestari servicii informatice nr... /01.12.2008 incheiat intre SC ... SRL, in calitate de prestator, si SC ... SRL, in calitate de beneficiar, avand ca obiect *“intermedierea in vederea obtinerii de lucrari – servicii intretinere drumuri forestiere beneficiari diversi persoane juridice (...)”*, la art.3 din contract *“Pretul contractului – modalitatile de plata”* stipulandu-se ca *“Pretul aferent prestatiei este stabilit la suma de ... ron (valoarea nu include cota TVA)”*.

La data de 23.12.2008 a fost intocmita Anexa nr... la contractul 1/12.12.2008 in care partile contractante sus mentionate ataseaza “spre completare lista clientilor in vederea ofertarii produselor / serviciilor beneficiarului”, fiind mentionate denumirile clientilor, serviciile solicitate si valoarea aproximativa a contractelor, fara ca societatea contestatara sa prezinte documente privind modalitatea de realizare a obiectului contractului.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul petentei potrivit caruia “inspectorii desconsidera relatia comerciala intre cele doua firme, fara sustinere in drept, doar pe faptul ca administratorul ... SRL, numita ... , este sotia administratorului ... SRL”, avand in vedere ca in raportul de inspectie fiscala, referitor la serviciile facturate de SC ... SRL organele de control au

constatat urmatoarele:

“(...) la control a fost prezentat contractul de prestari servicii informatice nr... /01.12.2008 avand ca obiect “Intermedierea in vederea obtinerii de lucrari – servicii intretinere drumuri forestiere ...”, dar nu au putut fi prezentate situatiile de lucrari aferente si nici nu au putut fi date explicatii lamuritoare despre prestarea efectiva, avandu-se in vedere cuantumul valorilor inscrise in facturile respective.

Prin adresa nr.../26.06.2013 au fost solicitate Inspectoratului Teritorial de Munca Mures informatii privind datele de identificare ale angajatilor SC ... SRL din perioada 01.01.2009 – 31.07.2010; in raspunsul dat se specifica faptul ca, in aceasta perioada, unitatea avea un singur angajat (...) in functia de mecanic ”.

Din analiza facturilor fiscale nr... /23.12.2008, nr... /31.03.2009, nr.3/25.06.209 si nr... /30.09.2009 emise de SC ... SRL catre SC ... SRL reprezentand “Servicii cf contract nr... ” sau “Sorno”, existente in copie la dosarul cauzei, se retine ca acestea nu au anexate situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte obiectul prestarilor de servicii in cauza, pe categorii de lucrari, tarife percepute, termene de executie, etc.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila contestatiei sustinerea petentei potrivit careia respectivul contract nr... /01.12.2008 din punct de vedere juridic este un contract nenumit, adica un contract a carui continut nu este reglementat prin norme de drept, ci este stabilit de catre parti, fie prin combinarea unor elemente specifice diferitelor contracte numite, fie prin stabilirea unor elemente noi, acest tip de contract trebuind a fi interpretat si executat potrivit intentiei comune a partilor.

Prin omisiunea unor clauze din contractele de prestări de servicii, precum natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii și valoarea fiecărui serviciu prestat, este imposibila cuantificarea prestației, verificarea termenelor la care se analizează rezultatele și eficiența serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării si achitării acestora de către beneficiar.

În aceste condiții, pentru contractele de prestări servicii încheiate societatea trebuie cu atat mai mult să prezinte în susținere documente care să ateste punerea în executare a acestora, care să definească în ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, astfel încat organul de control să fie în măsură să stabilească dacă cuantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare, precum și modul de cuantificare al serviciilor facturate.

Ca urmare, se reține că simpla încheiere a unui contract, care a stat la baza emiterii unor facturi fiscale și care ar fi trebuit să reprezinte voința juridica a părților privind prestarea unor servicii, nu reprezinta o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate de către prestator și că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Referitor la serviciile care apar a fi prestate de **SC ... SRL**, se retine ca

la dosarul contestatiei sunt anexate Contractul de executie nr... /03.12.2009 incheiat intre SC ... SRL, in calitate de executant, si SC ... SRL, in calitate de beneficiar, avand ca obiect "*executarea lucrarilor de constructii si instalatii incalzire*", valoarea contractului fiind de ... lei, precum si facturile fiscale mentionate de organele de control in Anexa nr... la raportul de inspectie fiscala, acestea fiind insotite de devize care reprezinta situatii tabelare in care sunt inscise generic denumirea materialelor, unitatea de masura, cantitatea, pretul unitar si valoarea totala, devize stampilate si semnate de executant, fara a fi prezentate documente din care sa rezulte modalitatea de realizare a lucrarilor de constructii respective.

In ceea ce priveste relatia dintre **SC ... SRL** si **SC ... SRL** la dosarul cauzei este anexat Contractul de intermediere incheiat in 05.05.2010 intre **SC ... SRL**, in calitate de comisionar, si **SC ... SRL**, in calitate de comitent, a carui obiect consta in "*Stabilirea drepturilor si obligatiilor partilor in activitatile de prospectare, contractare si derulare a operatiunilor de achizitii marfa pentru nevoile comitentului. Incheierea contractelor de achizitii de materiale de constructii se face de catre comisionar in nume propriu, dar pe baza **comenzilor ferme ale comitentului, (...)***".

La pct.III "Obligatiile comisionarului" din contractul anterior, sunt prevazute indatoririle acestuia, intre care:

*3. La cererea expresa a comitentului, sa intocmeasca **studii de piata (...)**.*

*4. Sa prezinta comitentului **ofertele** primite de la furnizorii interni si externi. (...)*

10. Sa transmita comitentului (...) urmatoarele:

- **Comanda ferma**, in baza careia comitentul va executa si pregati marfa pentru preluare de la furnizor;

- **Dispozitia de livrare**, pentru incarcarea de catre comitent a marfii pe mijlocul de transport si expedierea acestuia.

*11. Sa transmita comitentului **comunicarile** furnizorilor legate de derularea contractelor de livrare, (...)*".

Din analiza facturilor nr.../07.07.2010 si nr.../21.07.2010 emise de **SC ... SRL** catre **SC ... SRL**, anexate in copie la dosarul cauzei, se retine ca la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" se specifica doar "Lucrari prestari servicii conform contract", fara a fi indicat numarul si data contractului si fara a fi prezentate alte documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, termenele de realizare, modul de cuantificare a acestora, etc. – documente absolut necesare in justificarea realitatii prestatii respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei in ceea ce priveste relatia petentei cu **SC ... SRL**, se retine ca intre **SC ... SRL**, in calitate de achizitor si **SC SC ... SRL**, in calitate de prestator au fost incheiate urmatoarele contracte de prestari servicii:

- Contractele de prestari servicii nr.7/01.09.2010, respectiv nr... /01.09.2010, in care la pct.4 "Obiectul si pretul contractului" se stipuleaza ca "*Prestatorul se obliga sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Batrana (...)*", respectiv "*...sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Valea*

Iarasului”;

- Contractele de prestari servicii nr... /01.05.2011 – Lucrari terasiere, respectiv nr... 2/01.05.2011 – Lucrari de arta (poduri, podete), in care la pct.4 “Obiectul si pretul contractului” se stipuleaza ca “*Prestatorul se obliga sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Batrana (...)*”;

- Contractul de prestari servicii nr... /01.05.2011, potrivit caruia “*Prestatorul se obliga sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Valea Iarasului (...)*”;

- Contractele de prestari servicii nr.../19.07.2011, nr... 2/19.07.2011, nr... 3/19.07.2011, nr... 4/19.07.2011, nr... 5/19.07.2011, nr... 6/19.07.2011, potrivit carora “*Prestatorul se obliga sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Stegea (...)*”, “*...la obiectivul Drum Forestier Donca*”, “*... la obiectivul Drum Forestier Blidareasa (...)*”, “*... la obiectivul Drum Forestier Galaoaia Mica (...)*”, “*... la obiectivul Drum Forestier Galaoaia Mare (...)*”, “*... la obiectivul Drum Forestier Bistra Cofu (...)*”;

- Contractele de prestari servicii nr.../01.09.2011, nr.../01.09.2011, nr.../01.09.2011, potrivit carora “*Prestatorul se obliga sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Valea Iarasului (...)*”, “*...la obiectivul Drum Forestier Batrana (...)*”, “*...la obiectivul Drum Forestier Tigle (...)*”;

- Contractele de prestari servicii nr.../15.11.2011, respectiv nr.../15.11.2011, potrivit carora “*Prestatorul se obliga sa presteze serviciile la obiectivul Drum Forestier Creanga Bafta (...)*”, respectiv “*... la obiectivul Drum Forestier Copriana Bradetel (...)*”.

Contractele de prestari servicii mai sus mentionate au intocmit fiecare o Anexa in care s-au stabilit preturile unitare cu care s-au calculat prestatiile executate de catre SC ... SRL.

Din analiza facturilor fiscale emise de SC ... SRL catre SC ... SRL (mentionate de organele de control in Anexa nr... la raportul de inspectie fiscala), completate la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” cu specificatia “Prestari servicii conf.contract ...” sau “Cv prestari servicii conf. contract ...” fiind indicat numarul contractului, se retine ca fiecare are anexata o “Situatie de lucrari” in care sunt inscrise generic denumirea lucrarilor realizate, volumul lucrarilor realizate, pretul unitar si suma totala, nefacand referire la modalitatea de realizare a acestora.

In ceea ce priveste relatia dintre SC ... SRL si SC ... SRL la dosarul cauzei este anexat Contractul de prestari servicii nr.9/01.06.2012 incheiat intre SC ... SRL, in calitate de prestator, si SC ... SRL, in calitate de beneficiar, a carui obiect consta in “*lucrari terasiere executate manual la obiectivul drum forestier Batrana*”, in Anexa nr... la acesta fiind stabilite preturile unitare cu care s-au calculat prestatiile executate de catre SC ... SRL.

La facturile fiscale nr.../15.06.2012 si nr.../29.06.2012 emise de SC ... SRL in baza contractului de mai sus, sunt anexate “Situatii de lucrari” care cuprind doar denumirea lucrarilor realizate, volumul acestora, pretul unitar si suma totala, fara a fi prezentate documente justificative privind prestarea efectiva a acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că societatea contestatoare nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici celor de soluționare a contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză au fost prestate efectiv și s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii.

Totodată, se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă:

- prin ce modalități au fost realizate obiectul contractelor;
- numărul de ore prestate pentru fiecare prestație în parte;
- resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză;
- modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate;
- studii de piață, rapoarte de evaluare și cercetare, elaborarea planurilor de activitate, etc.

Având în vedere cele de mai sus, din care rezulta ca simpla prezentare a contractului de prestări servicii și a facturilor emise nu este suficientă, societatea contestatoare trebuind să justifice prestarea de servicii cu documente care să conțină elementele stipulate expres de legiuitor, se concluzionează că documentele prezentate - cu un conținut de maximă generalitate - nu sunt în măsură a proba prestarea efectivă a serviciilor în cauza în scopul realizării de venituri impozabile, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv în folosul operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ.

În baza considerentelor prezentate și având în vedere prevederile legale citate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatară prin contestația formulată nu aduce, în susținerea contestației, argumente de fond justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”*, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, respectiv TVA în suma de ... lei, înregistrate în baza facturilor fiscale emise de SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL.

b) Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu bunuri și servicii achiziționate (mobilier, mașina de spălat vase, trambulina copii, sezlong, chirie sala sport, etc), în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele

de inspectie fiscală, în sensul că societatea nu demonstrează cu documente justificative că bunurile achizitionate au fost destinate utilizării în scopul desfășurării activității sale economice.

In fapt, - potrivit *constatărilor redacte la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.d) si pct.4. "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a.4) din raportul de inspectie fiscală* -, in perioada ianuarie 2009 – aprilie 2012, SC ... SRL a inregistrat cheltuieli de exploatare in cuantum total de ... lei si a dedus TVA in suma totala de ... lei aferenta unor achizitii de bunuri si servicii (mobilier, masina de spalat vase, trambulina copii, sezlog, chirie sala sport, etc.) in legatura cu care la control societatea nu a facut dovada ca sunt destinate realizarii de venituri impozabile, astfel ca avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de ... lei, suma respectiva fiind luata in calcul la stabilirea rezultatului fiscal aferent perioadei verificate.

Totodata, intrucat societatea nu a putut face dovada ca achizitiile de bunuri mentionate mai sus sunt destinate activitatii societatii, in baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au retinut ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta si, in consecinta, au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma mentionata.

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

"Art.19

Reguli generale

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

[...]

Art.21

Cheltuieli

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

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

"Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare".

Potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, " (2) *Orice persoană impozabilă*

are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”.

În susținerea contestației formulate petenta invocă faptul că “doar suma de ... lei poate să fie imputată, în considerarea faptului că restul de ... lei reprezintă materiale de construcții absolut necesare pentru desfășurarea activității firmei, neavând nici o legătură cu produsele înregistrate într-adevăr eronat pe cheltuieli (mașina de spălat, mobilier, sezlong, etc.). Societatea deține documente justificative pentru respectivele materiale de construcții care dau dreptul la deductibilitate”.

Aceste argumente ale petentei nu sunt de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală întrucât, nici cu ocazia formulării contestației petenta nu a prezentat documente care să justifice utilizarea bunurilor achiziționate în scopul desfășurării activității economice a acesteia, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile.

Se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.... /16.10.2013 (pag.3), potrivit cărora:

” (...) trebuie reliefată o greșeală de calcul a petentei: dacă accepta din totalul de ... lei suma de ... lei ca putând fi imputată, rezulta o diferență de 116.528 lei, și nu de ... lei ca este trecut în contestație. (...) Organele de inspecție fiscală nu susțin că nu există facturi, ci faptul că bunurile și serviciile achiziționate în baza acestora nu sunt folosite în scopul realizării de venituri impozabile”.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate și faptul că petenta nu a prezentat în susținerea contestației argumente și documente justificative care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, **se va respinge ca neintemeiată contestația** petentei **pentru acest capăt de cerere**.

c) Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor înregistrate fără a avea la bază documente justificative, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta o altă situație de fapt decât cea redată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, - potrivit constatării redată la Cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” lit.e) din raportul de inspecție fiscală -, în jurnalul aferent lunii ianuarie 2010, SC ... SRL a înregistrat suma de ... lei prin articolul contabil 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, fără a fi în măsură să prezinte organelor de control, documente care să justifice înregistrarea respectivă.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost majorate nejustificat cheltuielile deductibile ale societății cu suma de ... lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

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

coroborate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, conform cărora :

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, în conformitate cu dispozițiile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr... 2/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Din constatările redată în Raportul de inspecție fiscală nr... /29.08.2013 rezultă faptul că pentru suma de ... lei înregistrată prin articolul contabil 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării respective.

În contestație, referitor la înregistrarea contabilă a sumei de ... lei prin contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în corespondența cu contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, societatea susține că “aceasta reprezintă o cheltuială cu serviciile în avans a societății (evidențiată ca avans achitat în cursul anului 2009 către SC ... SRL, efectuat în anul 2009 dar a cărui cheltuială este aferentă anului 2010, an în care s-au decontat atât materialele cât și serviciile aferente) și astfel ca aceasta apare corect înregistrată în cursul anului 2010”. Se reține că societatea nu a prezentat în susținerea contestației documentele justificative privind operațiunile la care face referire, nefiind astfel în măsură să demonstreze o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile art.64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 64

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal“,

în condițiile în care la dosarul cauzei nu există documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2010 cheltuielile în suma totală de ... lei evidențiate în contul 628 ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, pentru care nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației nu au fost prezentate documente justificative, contestația petentei urmând să fie respinsă pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere considerentele prezentate anterior la lit.a), b) și c), și ținând cont de adresa nr... /08.01.2014 și Anexa la aceasta, întocmită de A.J.F.P. Mureș - Inspecție Fiscală și înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr.... /14.01.2014, potrivit cărora aferent constatarilor de mai sus, redate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a), d) și e) și pct.4 “Taxa pe valoarea adăugată” lit.a.1) și a.4) din raportul de inspecție fiscală, la control au fost stabilite:

- **impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei**, obligații accesorii constând în **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, respectiv **diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2012 cu suma de - ... lei** (- ... lei diminuarea pierderii fiscale reprezentând efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența redată la Cap.III pct.1 lit.a) din raportul de inspecție fiscală + ... lei diminuarea pierderii fiscale reprezentând efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența redată la Cap.III pct.1 lit.d) din raportul de inspecție fiscală);

- **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de ... lei** (... lei + ... lei), obligații accesorii constând în **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei** (... lei + ... lei) și **penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei** (... lei + ... lei),

în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit cărora “Contestația poate

fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”,

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății atat pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata mentionate mai sus, cat si pentru obligatiile accesorii aferente, conform principiului de drept potrivit caruia secundarul urmeaza principalul.

IV. Referitor la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de ... lei reprezentand venituri neinregistrate din vanzarea unui teren, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra legalitatii acesteia, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta situatia de fapt a societatii.

În fapt, - potrivit *constatării redate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.f) din raportul de inspecție fiscală* – in balanta de verificare incheiata de SC ... SRL la finele lunii septembrie 2012 este evidentiat un teren la o valoare de inventar de ... lei. La solicitarea organelor de inspectie fiscala, administratorul societatii nu a prezentat documente din care sa rezulte situatia actuala a acestuia (data achizitiei, locul unde se situeaza).

Din explicatiile verbale ale reprezentantului legal al societatii verificate organele de control au retinut ca terenul nu se mai afla in patrimoniul societatii, nefiind furnizate alte informatii in acest sens.

In conditiile date si avand in vedere ca administratorul unitatii nu a mai putut fi contactat pentru a fi obtinute informatii suplimentare, organele de control au retinut solutia iesirii bunului din patrimoniu prin valorificare, cu localizare la finele perioadei supuse inspectiei (30.09.2012).

In temeiul prevederilor pct.258 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art.11 din Legea contabilitatii nr... 2/1991, republicata si art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a procedat la ajustarea rezultatului fiscal cu suma de ... lei, reprezentand valoarea din contabilitate a terenului in cauza.

Intrucat in perioada ianuarie – septembrie 2012 societatea a inregistrat pierdere din activitate, organele de inspectie fiscala au **dispus diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate cumulat la finele lunii septembrie 2012 cu suma de ... lei** corespunzator veniturilor neinregistrate, mentionate mai sus.

Din datele cuprinse in situatia prezentata in adresa A.J.F.P. Mures – Activitatea de Inspectie Fiscala nr... /08.01.2014, rezulta suma de ... lei anterior mentionata si inscrisa de organele de control in Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr... /29.08.2013 ca fiind suma cu care se diminueaza pierderea fiscala inregistrata de societate cumulat de la finele lunii septembrie 2012, se compune din urmatoarele:

- diminuarea pierderii cu suma de - ... lei, reprezentand efectul fiscal stabilit de catre organele de inspectie fiscala pentru deficienta redada la Cap.III pct.1 lit.a) din raportul de inspectie fiscala;
- diminuarea pierderii cu suma de ... lei reprezentand efectul fiscal stabilit de catre organele de inspectie fiscala pentru deficienta redada la Cap.III pct.1 lit.d) din raportul de inspectie fiscala;
- diminuarea pierderii cu suma de ... lei reprezentand efectul fiscal stabilit de catre organele de inspectie fiscala pentru deficienta redada la Cap.III pct.1 lit.f) din raportul de inspectie fiscala.

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

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

iar potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

”Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Totodata, potrivit pct.258 din Anexa 1 - Reglementari contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene la Ordinul ministrului finantelor nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, *”(1) În contabilitate, **veniturile din vânzări de bunuri** se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor **pe baza facturii** sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.*

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil”.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca profitul impozabil se stabileste ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa - si anume venituri din activitati curente, respectiv activitati desfasurate ca parte

integranta a obiectului de activitate, precum si venituri din activitati conexe -, si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dint-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, fiind avute in vedere si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, potrivit normelor de aplicare a Codului fiscal.

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate și analizand constatarile redade in raportul de inspectie fiscala organele de solutiere rețin că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate starea de fapt fiscala ce a condus la stabilirea diminuarii pierderii fiscale pentru anul 2012 cu suma de ... lei.

Astfel, potrivit celor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr... /29.08.2013, la control s-au constatat urmatoarele:

”Potrivit balantei de verificare incheiata la finele lunii septembrie 2012, SC ... SRL figureaza cu un teren in valoare de inventar de ... lei. La solicitarea organelor de inspectie fiscala administratorul societatii nu a prezentat documente din care sa rezulte situatia actuala a acestuia (data achizitiei, locul unde se situeaza). Din explicatiile verbale ale acestuia a rezultat ca terenul nu se mai afla in patrimoniul societatii, nefiind furnizate alte informatii in acest sens (...).

In conditiile date si avandu-se in vedere faptul ca (dupa cum s-a aratat mai sus) administratorul societatii nu a mai putut fi contactat, nemaiputand fi obtinute nici un fel de relatii in problematica enuntata, la control in speta a fost aplicata solutia fiscala aferenta iesirii bunului din patrimoniu prin valorificare, cu localizarea la finele perioadei supuse inspectiei (30.09.2013)”.

Prin urmare, se reține că în raportul de inspectie fiscala organele de control nu au clarificat situatia de fapt a terenului in cauza, pe baza de documente justificative, limitandu-se în a constata că "administratorul societatii nu a prezentat documente", iar "din explicatiile verbale ale acestuia a rezultat ca terenul nu se mai afla in patrimoniul societatii ", si au concluzionat ca "in speta a fost aplicata solutia fiscala aferenta iesirii bunului din patrimoniu prin valorificare, cu localizarea la finele perioadei supuse inspectiei", fara a rezulta elementele care au condus la aceste constatarii.

Potrivit prevederilor art.105 alin.(1) și art.109 alin.(1) și (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

”ART. 105

Reguli privind inspectia fiscala

(1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...)

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscala, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspectie fiscala se întocmește la finalizarea inspectiei

fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

De asemenea, la pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr... 050/2004, se precizează ca:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

*102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală*1) sunt aplicabile.”*

Conform prevederilor art.94 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

”(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...).“

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

(...)

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;”.

De asemenea, conform art.7 alin.(2) din actul normativ sus-mentionat **“organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”,** iar potrivit art. 65 alin. (2) **“organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii”.**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante**

pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Pe de alta parte, se retin afirmatiile contradictorii ale societatii, in conditiile in care considera neintemeiate constatările din raportul de inspectie fiscala referitoare la terenul inregistrat in evidentele firmei, invocand faptul ca organele de control nu au tinut cont de "documentele existente la societate din care rezulta existenta acestui teren in suprafata de ... mp in loc.Gurghiu si care este in curs de intabulare, documentatia intocmita in vederea intabularii fiind elocventa", fara a demonstra cu documente aceste afirmatii.

Se retine ca in raportul de inspectie fiscala stabilirea tratamentului fiscal al operatiunilor legate de terenul in cauza doar prin raportarea sumara la unele elemente ale situatiei de fapt si de drept nu este suficienta si nici nu poate inlocui examinarea situatiei concrete a contribuabilului supus inspectiei pe perioada verificata si prezentarea acestei situatii in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, ca document scris care trebuie sa cuprinda constatările inspectiei din punct de vedere factic si legal si care sta la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexa a acesteia.

Avand in vedere aspectele redate mai sus, rezulta ca cele prezentate de organele de inspectie fiscala la Cap.III pct.1 lit.f) din cuprinsul raportului sunt succinte si nu pot contura, pe perioada supusa verificarii si pe baza de documente justificative, starea de fapt fiscala (relevanta pentru impunere) in legatura cu terenul evidentiat in balanta de verificare incheiata de SC ... SRL la finele lunii septembrie 2012, astfel incat, organele de solutiune a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța asupra legalității diminuării pierderii fiscale inregistrate de societate la finele lunii septembrie 2012 cu suma de ... lei corespunzator veniturilor neinregistrate din vanzarea terenului (efect fiscal al deficientei redate anterior, dupa cum rezulta din situatia prezentata in Adresa AIF nr... /08.01.2014).

In speță devin incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si 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*", coroborat cu pct.11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013, 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 Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, pentru suma de ... lei**, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, avându-se în vedere 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... 050/2004, 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, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, actele normative aplicabile în speță și cele reținute în prezenta decizie.

V. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra diferenței în suma de ... lei reprezentând obligații fiscale contestate, în condițiile în care acestea nu au fost stabilite urmare deficiențelor redată la punctele contestate din decizia de impunere.

În fapt, deși prin Decizia de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /23.12.2011, aferent constatarilor redată în cuprinsul Cap.III pct.a), c), d), e), f) a1), a3), a4) din actele de control contestate de petentă, organele de control au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei (potrivit adresei nr... /08.01.2014 a A.J.F.P. Mures – Inspectie Fiscala, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /14.01.2014), prin contestația formulată petenta susține că aferent punctelor contestate din decizia de impunere anterior menționată obligațiile fiscale suplimentare sunt în sumă totală de ... lei, rezultând astfel o diferență în sumă de ... lei (... lei – ... lei) care nu face obiectul deciziei de impunere contestate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și conținutul contestației" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că,

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

[...]

b) obiectul contestației;

[...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul

administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]",

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit căroră "*Contestația poate fi respinsă ca:*

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;[...]".

Având în vedere prevederile legale enunțate anterior precum și faptul că **obligatiile fiscale în sumă de ... lei** nu fac obiectul Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nefiind stabilite și înscrise de organele de inspecție fiscală în titlul de creanță aferent punctelor contestate, **contestația petentei urmează a se respinge ca fiind fără obiect** pentru această sumă.

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

DECIDE:

1) Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din ...**, împotriva Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în ceea ce privește **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din ...**, împotriva Deciziei de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013, în ceea ce privește **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata, respectiv în ceea ce priveste **diminuarea cu suma de -... lei (-... lei + ... lei) a pierderii fiscale inregistrate de societate cumulat la finele lunii septembrie 2012.**

3) Desfiintarea partiala a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... /29.08.2013 în ceea ce priveste **diminuarea cu suma de ... lei** a pierderii fiscale inregistrate de societate la finele lunii septembrie 2012, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță si considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

4) Respingerea contestației ca fiind fără obiect pentru **suma de ... lei** reprezentând obligatii fiscale contestate care nu au fost stabilite suplimentar urmare constatarilor redade la punctele contestate din Decizia de impunere nr... /29.08.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .

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

DIRECTOR GENERAL,