

Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 390/2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș**, asupra contestației înregistrată sub nr.... / 11.06.2009, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / 24.04.2009, comunicate petentei la data de 26.05.2009, prin ridicarea actelor sub semnătură.

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

Întrucât în cauză a fost declanșată procedura de cercetare penală, prin Decizia nr.... / 31.08.2009, D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații a suspendat soluționarea contestației pentru suma totală de ... lei (... lei reprezentând impozit pe profit + ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit + ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată + lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată + ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende + ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende + .. lei reprezentând impozit pe venit + lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit), stabilită prin Decizia de impunere nr.... / 30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. / 18.05.2011, S.C. S.R.L. solicită soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 30.04.2009, comunicând totodată o copie a Sentinței nr. 29.06.2010 a Curții de Apel Tg.Mureș, pronunțată în dosarul nr.... / 43/2009, rămasă irevocabilă prin Decizia nr.... 12.04.2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată în dosarul nr.... / 1/2010.

Urmare adresei nr.... / 23.05.2011 a D.G.F.P. Mureș – Biroul Soluționare Contestații, Serviciul Juridic comunică prin adresa nr.... / 30.06.2011 faptul că Sentința civilă nr.... / 29.06.2010 pronunțată de Curtea de Apel Tg.Mureș în dosarul nr.... / ... / 2009 având ca obiect acțiunea

În contencios administrativ promovată de S.C. S.R.L. a rămas definitivă și irevocabilă prin Decizia nr.....12.04.2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Prin Sentința nr..../ 29.06.2010 a Curții de Apel Tg.Mureș s-a dispus **anularea Deciziei nr. ...31.08.2009 “și trimiterea cauzei organului administrativ pentru soluționare, acesta urmând să soluționeze integral pe fond contestația”** formulată de S.C. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în motivarea sentinței instanța reținând următoarele: *“organul de soluționare a contestației nu a menționat criteriile de analizare separată a sumelor de ... lei, lei, lei și nu a motivat în concret de unde provin aceste sume și ce anume justifică admiterea sau respingerea contestației, nu a motivat soluția de suspendare a soluționării contestației pentru suma de lei și nu a explicat de unde provine diferența de .. lei, sumă apreciată a fi contestată în plus”*.

La 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.2.137/2011, se precizează:

"10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. **Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale.** Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv/definitiv și irevocabil.”

Având în vedere cele anterior prezentate, **procedura administrativă de soluționarea a contestației formulate de S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr..../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, **se reia** pentru suma totală de lei.

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

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând impozit pe dividende;
- .. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- lei reprezentând impozit pe venit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

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

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../11.06.2009, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr..../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- decizia atacată a fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.43 alin.(2) lit.d) și j) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în cuprinsul acesteia nefiind făcute 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 nu este de natură a înlătura sancțiunea nulității prevăzută de art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, întrucât actul de control nu este un act administrativ fiscal în sensul art.41 din același act normativ, ci doar un act premergător deciziei de impunere;

- ca urmare, actul atacat este lovit de nulitate absolută, organul de soluționare având obligația de a aplica prevederile art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală;

- în decizia de impunere motivele de fapt sunt doar formal inserate, preluate din R.I.F., acest tip de motivare neputând constitui fundamentul emiterii unui act administrativ fiscal;

- atât în decizia de impunere cât și în raportul de inspecție fiscală, organul de control se limitează doar la a preciza cu titlu pur

enunțativ/informativ faptul că din informațiile obținute de pe site-ul Oficiului Național al Registrului Comerțului și de pe site-ul Ministerului Economiei și Finanțelor, a reieșit faptul că activitatea societăților prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală a fost suspendată din diverse motive, iar o parte din aceste societăți nu există, drept pentru care documentele emise de aceste societăți comerciale nu pot fi considerate documente justificative, ceea ce atrage automat concluzia că societatea nu a putut justifica cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor, consecința fiind recalcularea impozitelor aferente operațiunilor derulate cu furnizorii respectivi;

- aceste mențiuni nu sunt altceva decât reflectarea parțială a modului și condițiilor de desfășurare a inspecției fiscale și nicidecum o motivare faptică a rațiunilor care au condus organele de control la stabilirea de obligații suplimentare constând în impozit pe profit și T.V.A. aferente facturilor fiscale emise de cele 33 de societăți comerciale către unitate;

- organele de control au precizat anumite motive de ordin pur formal, fapt ce echivalează lipsa motivării deciziei de impunere;

- controlul fiscal a fost realizat cu nerespectarea regulilor impuse de Codul de procedură fiscală și a drepturilor prevăzute prin Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului;

- discuția finală din data de 24.04.2009 nu a avut loc, unitatea fiind invitată doar la semnarea actului de control și nicidecum la o discuție în care să i se prezinte în concret "acuzățiile pe fiecare punct al actului administrativ fiscal, la care reprezentanții competenți ai subscrisei că poată răspunde argumentat";

- organele de inspecție fiscală au imputat societății faptul că facturile fiscale emise de 33 furnizori nu îndeplinesc condițiile legale pentru a dobândi calitatea de document justificativ, abordare care excede cadrului legal, precum și principiilor care guvernează atât materia comercială, cât și relația contribuabil - organe de control fiscal;

- înregistrările în contabilitatea unității au avut la bază facturi fiscale emise de furnizorii de mărfuri care au deplină responsabilitate asupra întocmirii acestora, prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, adresându-se celor care procură și utilizează formularele respective cu regim special și nu cumpărătorilor dacă culpa acestora din urmă nu a fost dovedită;

- organul de inspecție fiscală nu indică ce anume date și informații ar mai trebui să conțină respectivele înscrisuri pentru ca, în opinia acestuia, să fie catalogate documente justificative și nici prin ce se deosebesc facturile emise de cei 33 de furnizori de facturile emise de alți furnizori;

- este surprinzătoare modalitatea în care se ajunge la calculul de impozite și taxe suplimentare la bugetul de stat doar prin accesarea informatică a unor informații publice, fără însă a se proceda la verificări

specifice în cazul existenței unor suspiciuni asupra fiecărei societăți furnizoare din totalul celor 33 menționate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, și fără a se efectua minimele tatonări asupra realității operațiunilor consemnate în cuprinsul facturilor emise de acești furnizori;

- unitatea a derulat operațiuni comerciale legale cu toate firmele indicate de organul de control și a înregistrat în contabilitate cronologic și sistematic toate operațiunile derulate; firmele în cauză nu pot fi considerate "firme fantomă" atâta timp cât ele sunt înregistrate în Registrul Comerțului și depun declarații la organele fiscale, contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală;

- în susținerea afirmațiilor sale menționează că anexează "extrasele de pe site-ul M.F.P. (în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr.92/2003 contestatorul poate depune probe noi în susținerea cauzei), din care rezultă indubitabil că aceste societăți comerciale există și **toate** au depus declarații la organele fiscale, inclusiv după data emiterii facturilor sintetizate în RIF";

- astfel, unitatea a efectuat achiziții numai de la furnizori înregistrați fiscal, aprovizionarea cu mărfuri și servicii s-a efectuat cu bună credință și cu respectarea principiilor minimale de prudență privind identificarea furnizorilor și a îndeplinirii cerințelor fiscale de către aceștia (cele 33 de societăți comerciale nu sunt incluse nici pe lista agenților economici inactivi - obligație ce incumbă organelor fiscale dacă s-ar fi constatat nedeplinirea declarațiilor fiscale pe o perioadă de timp);

- unitatea a achitat contravaloarea mărfurilor exclusiv prin intermediul instituțiilor bancare, așa cum rezultă din ordinele de plată anexate pentru fiecare furnizor în parte;

- inspectorii fiscali nu au făcut o analiză concretă pe fiecare factură în parte din care să rezulte dacă sunt conținute datele și elementele necesare care să le confere calitatea de document justificativ, iar în actul administrativ atacat nu se face nicio referire la stocurile de marfă ale societății, la modul de înregistrare al mărfurilor procurate și nicio analiză a veniturilor înregistrate;

- neexistând nici cea mai mică culpă în eludarea în vreun fel a dispozițiilor fiscale, unitatea consideră că a procedat corect prin înregistrarea în contabilitate cronologic și sistematic a achizițiilor de la cele 33 societăți comerciale, procedând în mod cu totul similar și cu documentele justificative ale altor furnizori, drept pentru care consideră că în mod abuziv organele de control au stabilit în sarcina sa obligații suplimentare de plată cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată;

- contestă din cuprinsul deciziei de impunere și constatările expuse pe larg la lit.b) pct.6 din raportul de inspecție fiscală, concretizate în obligarea unității la plata sumei de ... lei cu titlu de impozit pe profit și accesorii aferente în sumă de lei, afirmând că prestațiile realizate de

S.C. S.R.L. în baza contractului legal încheiat între cele două părți au fost realizate efectiv, au fost absolut necesare unității și au adus un beneficiu palpabil în rezultatele financiare ale societății;

- în condițiile în care unitatea avea nevoie de consultanță în ceea ce privește realizarea lucrărilor de reabilitări de drumuri solicitate de organele administrațiilor publice locale, este evident că a ales cea mai bună ofertă de piață, respectiv a S.C. S.R.L., care așa cum rezultă din înscrisurile depuse în probațiune era net inferioară ofertelor depuse de S.C. ... S.R.L. și S.C. S.R.L. ;

- organele de control au justificat în drept nedeductibilitatea cheltuielilor de consultanță prin prisma prevederilor art. 144¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, redate parțial;

- prevederile legale invocate nu au aplicabilitate în speță, deoarece respectivul text normativ reglementează creditarea de către societate a administratorilor prin intermediul unor operațiuni diverse, or, în speță, nu este vorba despre o atare situație, astfel că unitatea nu datorează impozitul pe profit în sumă de ...lei și nici majorările de întârziere aferente acestei obligații fiscale;

- cheltuielile de proiectare în sumă de ... lei (pct. b) 8. din RIF) au fost efectuate pentru obținerea documentației tehnice la lucrarea *Extindere și modernizare Școala Generală Cristești*, în urma căreia unitatea a obținut venituri impozabile;

- referitor la înregistrarea pe cheltuieli a facturii proforme din data de 12.12.2007, emisă de S.C. S.A., se arată că inițial a fost înregistrată în contabilitate suma de .. lei (înscrisă în factura proformă), iar ulterior, la primirea facturii originale, s-a constatat că suma reală din factură era de ... lei, în acel moment fiind stornată diferența de lei din contabilitate;

- cu referire la suma de ...ei reprezentând impozit pe profit aferent sumei de ... lei cuprinsă în factura proformă nr.../30.04.2004, organele de control nu au sesizat faptul că suma respectivă a fost stornată de către societate în același trimestru II al anului 2008, neavând influență asupra modului de calcul al profitului impozabil; ca urmare unitatea nu datorează impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, după cum nu datorează nici taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei;

- nu este datorat de către unitate impozitul pe profit în sumă delei și accesoriile aferente, de ... lei, și nici TVA în sumă de ... lei, întrucât operațiunea de aprovizionare a materialelor de construcții în valoare de lei, achiziționate în baza facturii nr. .../10.09.2008 (care la momentul înregistrării în contabilitate era în copie), emisă de S.C.S.R.L., a fost reală, mărfurile au fost înregistrate în gestiune, iar furnizorul a confirmat pe copia facturii realitatea operațiunii;

- organul de control nu a precizat modalitatea legală care ar fi trebuit avută în vedere la întocmirea facturii nr.....14.12.2008 emisă de S.C. S.R.L. și ca urmare unitatea avea dreptul să deducă TVA în sumă de lei, cu atât mai mult cu cât organul de control nu neagă realitatea operațiunii, ci doar își exprimă dezacordul cu privire la modul de facturare;

- în ceea ce privește TVA în sumă de lei, înscrisă în factura fiscală nr...../22.12.2008 emisă către Primăria Corunca, întrucât beneficiarul lucrării nu a acceptat lucrarea, factura a fost stornată, iar la momentul corectării tuturor deficiențelor de execuție aceeași factură s-a înregistrat în contabilitate cu nr...../31.03.2009, la această dată (martie 2009) intervenind și exigibilitatea T.V.A. în sumă de lei;

- suma de lei, ridicată de administratorul societății din casierie, reprezintă avansuri de trezorerie ridicate ca urmare a intenției societății de a achiziționa un teren la periferia orașului Tg.Mureș (zona Corunca), în vederea construirii unui cartier de locuințe; întrucât unii proprietari nu au mai dorit să vândă, această intenție nu a fost materializată și ca urmare în luna ianuarie 2009 administratorul unității a restituit tot avansul ridicat;

- niciun text de lege nu interzice administratorului societății să ridice sume de bani din casierie în vederea achizițiilor pentru realizarea de operațiuni impozabile, cum de altfel nu există stabilit un termen expres până la care avansul ridicat să fie restituit, iar neîncadrarea în acest termen să echivaleze cu încadrarea avansului ridicat la dividende;

- în ceea ce privește impozitul pe venit, unitatea a achiziționat obiecte de inventar de la persoane fizice nominalizate, însă aceste persoane nu au calitate de comercianți. În speță fiind vorba de simple raporturi juridice cu totul și cu totul întâmplătoare, rezultă o încadrare juridică eronată a celor două operațiuni înregistrate în contabilitate, în realitate nefiind în situația prevăzută de lege cu privire la reținerea la sursă a impozitului pe venit în procent de 16%.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C..... S.R.L. din Tg.Mureș**, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, evidențiere și declarare a obligațiilor datorate bugetului consolidat al statului, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../24.04.2009 și Decizia de impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial. Astfel, la Capitolul III "Constatari fiscale" pct.1) "Impozitul pe profit" – lit. a) 1., lit. b) 1., lit. b) 6., lit. b) 7., lit. b) 8., lit. c) 1., lit. c) 3., lit. c) 4. –, pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" – lit.A) 1., lit. B) 1., lit. B) 3., lit. B) 4., lit. C) 1., lit. C) 3., lit. C) 4., lit. C) 7. și lit. C) 9.

–, pct.3 "Impozitul pe dividende" și pct.4 "Impozitul pe venit" din Raportul de inspecție fiscală nr...../24.04.2009, au fost redată următoarele constatări:

1. Impozitul pe profit

a) În perioada verificată, S.C. S.R.L. a achiziționat materiale și servicii în valoare totală de lei (..... lei bază impozabilă + lei TVA) de la diverși furnizori din țară, cu plata în numerar - constatări redată la cap. 1. pct. a) 1., b) 1. și c) 1. din raportul de inspecție fiscală -, situația centralizatoare privind valoarea totală a achizițiilor efectuate de la firmele respective fiind prezentată în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Din informațiile obținute de pe site-urile oficiale ale Ministerului Justiției – Oficiul Național al Registrului Comerțului și Ministerului Finanțelor Publice, organele de control au reținut că activitatea societăților prezentate în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală a fost suspendată din diverse motive (societățile se află în lichidare, dizolvare sau faliment), iar o parte din aceste societăți nu există (nu s-a găsit societatea după denumire, cod unic de înregistrare sau număr de ordine atribuit de Oficiul Național al Registrului Comerțului).

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, documentele emise de aceste societăți neputând fi considerate documente justificative.

Prin urmare, în temeiul art.11 din actul normativ anterior menționat și art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de control au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, considerând că societatea nu a putut justifica cu documente legale achizițiile respective.

Având în vedere cele prezentate, la control s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat de unitate pentru perioada 2006 – 2008, rezultând un impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina unității în sumă de lei (... lei în anul 2006 + lei în anul 2007 + lei în anul 2008).

De asemenea, pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în suma de mai sus, în sarcina societății au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei (..... lei + lei + lei).

Detalierea obligațiilor fiscale contestate de unitate și a majorărilor de întârziere aferente acestor obligații, defalcate pe natura debitelor, a fost comunicată de organele de control prin adresa nr. /24.06.2009, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. /01.07.2009.

b) În luna decembrie 2007, în baza facturii fiscale nr...../14.12.2007 emisă de S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" cheltuieli cu

servicii de consultanță în cuantum de lei, care au fost considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil (constatare redată la cap. 1. pct. b) 6. din raportul de inspecție fiscală).

La solicitarea organelor de control de a justifica prestațiile pentru care a fost emisă factura de mai sus, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr...../29.08.2007 (anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală).

La control s-a reținut că documentul prezentat de unitate nu este de natură a justifica prestațiile care fac obiectul facturii menționate, și ca urmare, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea aplicarea Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au mai reținut că administratorul societății S.C. S.R.L. are calitatea de administrator și la S.C.S.R.L., cele două societăți având același obiect de activitate.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit la stabilirea în sarcina unității a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de lei (35.000 x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, în sarcina S.C. S.R.L. au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

c) În luna decembrie 2007, societatea a înregistrat în gestiunea societății și ulterior în conturile de cheltuieli suma de 8.547 lei, înscrisă în factura proformă din data 12.12.2007 emisă de S.C. S.A. (T.V.A. dedusă fiind în sumă de lei) - constatare redată la cap. 1. pct. b) 7. din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a reținut că, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit la stabilirea în sarcina unității a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de lei (..... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, în sarcina S.C. S.R.L. au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

d) În luna noiembrie 2007 unitatea a înregistrat în evidența contabilă suma de lei, reprezentând cheltuieli de proiectare, în baza facturii nr.21/09.11.2007 emisă de S.C. S.R.L. (poziția nr. 251 din Registrul jurnal întocmit pentru luna noiembrie 2007) - constatare redată la cap. 1. pct. b) 8. din raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, în baza aceleiași facturi fiscale, societatea a înregistrat și în luna decembrie 2007 această sumă în contul 628 „Cheltuieli cu prestările de servicii executate de terți”, (poziția nr. 202 din Registrul jurnal aferent lunii decembrie 2007).

Prin urmare, pentru suma înregistrată la poziția nr.202 din Registrul jurnal întocmit pentru luna decembrie 2007, societatea verificată nu a fost în măsură a prezenta organelor de control documente justificative pe baza cărora s-a efectuat înregistrarea cheltuielii.

Ca urmare, la control s-a reținut că, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de lei, înregistrate nejustificat de unitate în luna decembrie 2007, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit la stabilirea în sarcina unității a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de lei (..... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, în sarcina S.C. S.R.L. au fost calculate majorări de întârziere în sumă delei.

e) În data de 30.04.2008 S.C. S.R.L. a înregistrat în gestiunea societății și ulterior în conturile de cheltuieli suma de lei, înscrisă în factura proformă nr.....2004, emisă de S.C. S.A. din Brașov (T.V.A. dedusă fiind în sumă de lei) - constatare redată la cap. 1. pct. c) 3. din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a reținut că, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit la stabilirea în sarcina unității a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 în sumă de lei (..... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, în sarcina S.C. S.R.L. au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

f) În luna septembrie 2008, în baza unei copii a facturii fiscale nr...../10.09.2008 emisă de S.C. S.R.L., unitatea verificată a înregistrat în contul 301 „Materii prime” și ulterior în contul 601 „Cheltuieli privind materiile prime” suma de lei (T.V.A. dedusă fiind în sumă de lei) - constatare redată la cap. 1. pct. c) 4. din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a reținut că, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit la stabilirea în sarcina unității a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 în sumă de lei (..... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, în sarcina S.C. S.R.L. au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

2. Taxa pe valoarea adăugată

a) Deficiențele redată la Cap. III "Constatări fiscale" - 1. "Impozitul pe profit" lit. a) 1., b) 1. și c) 1. din raportul de inspecție fiscală au avut influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, prin urmare organele de control au stabilit că pentru bunurile și serviciile achiziționate de la cele 33 societăți comerciale societatea verificată nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei (..... lei aferentă anului 2006 + lei aferente anului 2007 + lei aferente anului 2008) - constatări redată la cap. 2. pct. A) 1., B) 1. și C) 1. din raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în suma de mai sus, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă totală de lei (..... lei aferente TVA stabilită suplimentar pentru anul 2006 + lei aferente TVA stabilită suplimentar pentru anul 2007 + lei aferente TVA stabilită suplimentar pentru anul 2008).

b) În luna decembrie 2007, S.C. S.R.L. a înregistrat și dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura proformă din data 12.12.2007, emisă de S.C. S.A. pentru suma totală de lei (..... lei bază impozabilă + ... lei TVA), unitatea încălcând prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare - constatare redată la cap. 2. pct. B) 3. din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de ... lei.

c) În luna noiembrie 2007, S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă (pozițiile nr. 251 și 252 din registrul jurnal întocmit pentru luna noiembrie 2007) cheltuieli de proiectare în valoare de lei și T.V.A. aferentă, în sumă de lei, în baza facturii nr..../9.11.2007 emisă de S.C. S.R.L. - constatare redată la cap. 2. pct. B) 4. din raportul de inspecție fiscală.

Totodată, în baza aceleiași facturi, societatea a înregistrat și dedus și în luna decembrie 2007 taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (pozițiile nr.202 și nr.203 din Registrul jurnal aferent lunii decembrie), unitatea încălcând astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă eronat în registrul jurnal întocmit pentru luna decembrie 2007.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de .. lei.

d) În data de 30.04.2008, S.C. .. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, înscrisă în factura proformă nr../2004, emisă de S.C. S.A. din Brașov pentru suma totală de ... lei (... lei bază impozabilă + ... lei T.V.A.), unitatea încălcând astfel prevederile art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare - constatare redată la cap. 2. pct. C) 3. din raportul de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de ... lei.

e) În luna septembrie 2008, S.C. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura nr...../10.09.2008, emisă de S.C. S.R.L. pentru suma totală de lei (..... lei bază impozabilă + lei T.V.A.), în condițiile în care

unitatea nu deținea exemplarul original al documentului respectiv, fiind prezentată organelor de control doar o copie a facturii în cauză - constatare redată la cap. 2. pct. C) 4. din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, la control s-a constatat încălcarea de către unitate a prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, și ca urmare s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de lei.

f) În luna decembrie 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor servicii de consultanță înscrise în factura nr.../14.12.2008 emisă de către S.C. S.R.L. cu sediul în loc., jud. Bihor, pentru valoarea totală de ... lei (..... lei bază impozabilă + lei T.V.A.). - constatare redată la cap. 2. pct. C) 7. din raportul de inspecție fiscală.

În vederea justificării serviciilor pentru care a fost emisă factura de mai sus, unitatea a prezentat organelor de control Contractul de prestări servicii nr...../19.08.2008 încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. în calitate de prestator, având ca obiect „asistență profesională în vederea bunei funcționări și a îmbunătățirii proceselor de afaceri ale societății comerciale a Beneficiarului”, durata contractului fiind de 12 luni.

Având în vedere faptul că durata contractului este de 12 luni, iar valoarea totală a acestuia este de „..... lei, sumă la care se va adăuga taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.)”, întrucât unitatea a decontat într-o singură perioadă toată valoarea contractului, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor efectuate de societate, în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu prevederile art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. S.R.L. nu a putut justifica cheltuielile cu prestările de servicii ce fac obiectul contractului menționat, mai ales în condițiile în care, în aceeași perioadă, petenta a înregistrat cheltuieli în sumă de lei, reprezentând servicii de consultanță prestate de S.C. S.R.L. Tg.Mureș, al cărei administrator este dl. – asociat și administrator la S.C. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă și în detaliu a serviciilor, întrucât având în vedere obiectul contractului încheiat cu S.C. S.R.L. -

"Consultanță profesională pentru buna funcționare și îmbunătățirea proceselor de afaceri..."- și întrucât în anul 2008 societatea a înregistrat o cifră de afaceri mai mică decât în anii precedenți, consultanța respectivă nu s-a justificat.

Ca urmare, la control s-a constatat încălcarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ca urmare s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de lei.

g) În luna decembrie 2008, societatea verificată a emis două facturi de stornare, astfel:

- factura nr...../24.12.2008, prin care se stornează factura nr...../06.05.2008 emisă către Primăria Corunca;

- factura nr...../22.12.2008, prin care se stornează factura nr...../01.09.2008 emisă către Primăria Corunca.

Această constatare a fost redată la cap. 2. pct. C) 9. din raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2009, deci ulterior emiterii facturilor de stornare, S.C..... S.R.L. refacturează prestările de servicii prin factura nr...../31.03.2009.

Având în vedere că pentru lucrările de construcții refacturate în luna martie 2008 situațiile de lucrări au fost întocmite și acceptate de beneficiari în perioadele mai 2008 și septembrie 2008 (la datele emiterii facturilor inițiale), la control s-a reținut că, în temeiul prevederilor art.134 alin.(3) și art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată de colectat pentru luna decembrie 2008 cu suma de lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de lei.

3. Impozitul pe dividende

În luna decembrie 2008, asociatul unic al societății verificate, în persoana domnului, a ridicat din casieria unității suma de lei, înregistrată în contabilitatea societății în contul 461 „Debitori diverși”, operațiune efectuată pe baza dispoziției de plată înregistrată în registrul de casă aferent perioadei în cauză (anexa nr.42 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2008, în baza notei contabile nr.....30.09.2008, s-a ridicat din

casieria unității suma de lei, fără a putea fi justificată cu documente contabile operațiunea în cauză (anexa nr.43 la raportul de inspecție fiscală).

La control s-a reținut că unitatea nu a fost în măsură să dovedească că sumele respective au fost utilizate pentru activitatea curentă, drept urmare s-a procedat la reîncadrarea operațiunilor efectuate de societate, în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, la control, în temeiul prevederilor art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sumele ridicate din casieria unității pentru care unitatea nu a fost în măsură să justifice utilizarea acestora în scopul activității curente a societății au fost asimilate dividendelor.

Astfel, pentru suma totală de lei (..... lei + lei) plătită asociatului în lunile septembrie 2008 și decembrie 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează un impozit pe dividende în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru neplata la termen a impozitului pe dividende în sumă de lei, la control s-au calculat în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de lei.

4. Impozitul pe venit

În data de 21.10.2007 unitatea încheie cu persoana fizică Alajos contractul de prestări servicii nr....., societatea obligându-se ca în schimbul serviciilor prestate să achite prestatorului suma de .. lei.

În data de 27.12.2007, în baza dispoziției de plată nr...../21.12.2007, S.C. S.R.L. achită către persoana fizică suma de lei.

Având în vedere faptul că dl. nu este angajat al societății, dar prestează servicii către contestatoare, organele de inspecție fiscală au reținut că veniturile obținute de către acesta sunt asimilate, potrivit art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturilor din activități independente, iar pentru sumele achitate, în temeiul prevederilor art.79 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. S.R.L. avea obligația calculării impozitului pe venit „prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe venit pe care unitatea avea obligația să-l rețină de la beneficiarul veniturilor plătite în baza contractului de prestări servicii și să-l achite la bugetul de stat, rezultând astfel suma de lei de plată.

De asemenea, la control s-a constatat că în baza dispoziției de plată nr...../03.03.2008, unitatea a plătit către persoana fizică suma de lei, reprezentând contravaloarea a 15 scaune pentru mașină, operațiune evidențiată în contabilitate prin nota contabilă 3024 „Piese de schimb” = 5311 „Casa în lei”.

Având în vedere faptul că dl. nu este angajat al societății, dar prestează servicii către contestatoare, organele de inspecție fiscală au reținut că veniturile obținute de către acesta sunt asimilate, potrivit art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturilor din activități independente, iar pentru sumele achitate, în temeiul prevederilor art.79 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. S.R.L. avea obligația calculării impozitului pe venit prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut plătit furnizorului.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe venit pe care unitatea avea obligația să-l rețină de la beneficiarul veniturilor plătite în baza contractului de prestări servicii și să-l achite la bugetul de stat, rezultând astfel suma de lei de plată.

Având în vedere cele redate mai sus, organele de control au stabilit în sarcina unității impozit pe venit suplimentar de plată în sumă totală de lei (.... lei + lei), iar pentru neplata la termen a acestei obligații fiscale au calculat majorări de întârziere în sumă de lei, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexa nr.49 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru constatările din raportul de inspecție fiscală redate la cap. B) pct. 1 lit. a), pct. 2 lit. a), pct. 3 și pct. 4 din prezenta decizie de soluționare a contestației au fost sesizate organele de cercetare penală, în cauză existând indiciile săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, respectiv de art. 6 și art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

1. Referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.R.L., care a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare și evidențiere a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, prin Decizia de

impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /24.04.2009, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, precum și majorări de întârziere în sumă totală de lei (..... lei aferente impozitului pe profit + lei aferente taxei pe valoarea adăugată).

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin actul de control anterior menționat, S.C. S.R.L. contestă impozitul pe profit în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, și prezintă motive pentru obligații în sumă totală de lei (.....lei impozit pe profit + lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit). De asemenea, unitatea precizează faptul că taxa pe valoarea adăugată pe care o contestă este în cuantum de lei, iar majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar sunt în sumă de lei.

a) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă sunt deductibile cheltuielile în sumă de lei, înregistrate de unitate în baza unor facturi fiscale emise de un număr de 33 societăți comerciale despre care la control s-a reținut că sunt inactive sau au activitatea suspendată, respectiv dacă unitatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă acestor achiziții, în condițiile în care contestația susține și prezintă documente din care rezultă că o parte din aceste societăți ar fi în stare de funcționare.

În perioada 2006 - 2008, S.C. S.R.L. a achiziționat de la un număr de 33 societăți comerciale din țară materiale și servicii în valoare totală de ... lei (... lei bază impozabilă + lei T.V.A.) și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în sumă totală de lei (.. lei aferentă anului 2006 + lei aferentă anului 2007 + lei aferentă anului 2008) - constatări redată la cap. 1. pct. a) 1., b) 1. și c) 1. și cap. 2 pct. A) 1., B) 1. și C) 1. din raportul de inspecție fiscală -, situația centralizatoare privind valoarea totală a achizițiilor efectuate de la firmele respective fiind prezentată în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Din informațiile obținute de pe site-urile oficiale ale Ministerului Justiției – Oficiul Național al Registrului Comerțului și Ministerului Finanțelor Publice, organele de control au reținut că activitatea societăților prezentate în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală a fost suspendată din diverse motive (societățile se află în lichidare, dizolvare sau faliment), iar o parte din aceste societăți nu există (nu s-a găsit societatea după denumire, cod unic de înregistrare sau număr de ordine atribuit de Oficiul Național al Registrului Comerțului).

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, documentele emise de aceste societăți neputând fi considerate documente justificative.

Prin urmare, în temeiul art.11 din actul normativ anterior menționat și art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de control au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, considerând că societatea nu a putut justifica cu documente legale achizițiile respective, stabilind astfel în sarcina S.C. S.R.L. impozit pe profit în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei) și majorări de întârziere aferente în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei), precum și taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei) și majorări de întârziere aferente în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei).

În drept, la art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

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

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

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.[...]

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...]"

Referitor la prevederile legale anterior citate, potrivit pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, **"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."**

În acest sens și la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut că "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."

Conform prevederilor art.7 Anexa 1B din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind

activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, "Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"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;[...]."

În contestație unitatea invocă faptul că înregistrările în contabilitate au avut la bază facturi fiscale emise de furnizorii de mărfuri care au deplină responsabilitate asupra întocmirii acestora, afirmând totodată că prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se adresează celor care procură și utilizează formularele respective cu regim special și nu cumpărătorilor în situația în care culpa acestora din urmă nu a fost dovedită.

Totodată, susține că inspectorii fiscali nu au făcut o analiză concretă pe fiecare factură în parte din care să rezulte dacă sunt conținute datele și elementele necesare care să le confere calitatea de document justificativ, iar în actul administrativ atacat nu se indică ce anume date și informații ar mai trebui să conțină respectivele înscrisuri pentru ca să fie catalogate documente justificative.

În contestație unitatea mai susține că a derulat operațiuni comerciale legale cu toate firmele indicate de organul de control și a înregistrat în contabilitate cronologic și sistematic toate operațiunile derulate, iar firmele în cauză nu pot fi considerate "firme fantomă" atâta timp cât ele sunt înregistrate în Registrul Comerțului și depun declarații la organele fiscale, contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală. În susținerea afirmațiilor sale menționează că anexează "extrasele de pe site-ul M.F.P., din care rezultă indubitabil că aceste societăți comerciale există și **toate** au depus declarații la organele fiscale, inclusiv după data emiterii facturilor sintetizate în RIF".

Contestatoarea mai afirmă că a efectuat achiziții numai de la furnizori înregistrați fiscal, aprovizionarea cu mărfuri și servicii s-a efectuat

cu bună credință și cu respectarea principiilor minimale de prudență privind identificarea furnizorilor și a îndeplinirii cerințelor fiscale de către aceștia, menționând că cele 33 de societăți comerciale nu sunt incluse nici pe lista agenților economici inactivi.

În soluționarea contestației se mai reține critica adusă de unitate organelor de control cu privire la modalitatea în care s-au stabilit în sarcina sa impozite și taxe suplimentare la bugetul de stat, doar prin accesarea informatică a unor informații publice, fără a se proceda la verificări specifice în cazul existenței unor suspiciuni asupra fiecărei societăți furnizoare din totalul celor 33 menționate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la susținerile petentei, în urma analizării de către organul de soluționare a contestației a dosarului cauzei și a informațiilor furnizate de site-ul oficial al Ministerului Finanțelor Publice, se rețin următoarele:

- Motivul reîncadrării operațiunilor desfășurate de unitate, în temeiul dispozițiilor art. 11 din CF, nu a fost unul formal, privind elementele lipsă din facturile fiscale, așa cum încearcă unitatea să insinueze în contestație, ci a fost unul de fond, referitor la starea de inactivitate a furnizorilor în cauză, respectiv faptul că o parte din firmele ale căror date de identificare figurau la rubrica furnizor din facturile respective aveau activitatea suspendată - societățile respective fiind în dizolvare, lichidare sau faliment -, erau declarate inactive prin ordin al ministrului finanțelor sau radiate de la Oficiul Registrului Comerțului, deci nu aveau posibilitatea legală de a desfășura activități economice și implicit de a emite facturi fiscale. De asemenea, la control s-a mai constatat că o parte din firmele respective nu au putut fi identificate după denumire, cod unic de înregistrare sau număr de ordine la registrul comerțului.

- În contestație unitatea susține că anexează la dosarul cauzei "extrasele de pe site-ul M.F.P., din care rezultă indubitabil că aceste societăți comerciale există și **toate** au depus declarații la organele fiscale", fără a prezenta extrase de pe site-ul oficial al M.F.P. pentru toate cele 33 de firme. Din analiza acestor documente rezultă că pentru o parte din cele 33 societăți se confirmă susținerile unității referitoare la starea de activitate, iar pentru o parte din firme rezultă date certe cu privire la inactivitatea sau suspendarea activității lor. Ca urmare, afirmația unității cu privire la faptul că toate cele 33 de firme desfășoară activitate nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care informațiile furnizate de site-ul MFP confirmă constatările organelor de control cu privire la o parte din furnizorii petentei.

- Din consultarea de către organul de soluționare a contestației a site-ului MFP a rezultat că o parte din firme sunt declarate inactive, prin ordin al ministrului finanțelor publice (cum ar fi: S.C. S.R.L., S.C.S.R.L.), alte societăți sunt dizolvate/lichidate/în faliment (spre exemplu: S.C.S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L.), unele firme au

activitatea suspendată (cum ar fi S.C..... S.R.L.), iar la alte firme nu există concordanță între denumire și codul unic de înregistrare înscris în facturi. De asemenea, au rezultat informații potrivit cărora o parte din societăți ar fi în stare de funcționare (cum ar fi: S.C. S.R.L., S.C. S.R.L.).

- În raportul de inspecție fiscală nu se face o analiză detaliată, pentru fiecare societate din cele 33, din care să rezulte situația fiecărei societăți – raportat și la perioadele în care petenta ar fi realizat achiziții de la fiecare din cele 33 de societăți –, respectiv dacă au activitatea suspendată, dacă sunt în lichidare, insolvență sau faliment, dacă au fost declarate inactive prin ordin al ministrului finanțelor publice, dacă sunt neconcordanțe în facturile fiscale între denumire și cod de identificare fiscală sau dacă sunt erori în ceea ce privește datele de identificare ale societăților și care sunt aceste erori, precum și alte informații relevante în stabilirea situației de fapt fiscale a firmelor respective;

- În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de control nu s-a pronunțat cu privire la cele invocate în contestație, referitor la starea celor 33 de firme și la documentele anexate la dosarul cauzei de către petentă, din care rezultă că pentru o parte din aceste firme nu se confirmă starea de suspendare a activității, așa cum s-a consemnat în RIF.

Având în vedere documentele anexate contestației, susținerile petentei și constatările cuprinse în actul de control atacat, întrucât organul de inspecție fiscală nu face o analiză detaliată, pe societăți (suspendate, inactive, în faliment/ lichidare/dizolvare, radiate, cu coduri fiscale eronate sau active), raportată la perioadele în care ar fi fost emise facturile deținute de unitate ce conțin datele de indentificare ale celor 33 de furnizori, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii impozitului pe profit în sumă totală de lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**", coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, prevederi legal în vigoare la data depunerii contestației, se 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, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. /30.04.2009**, emisă de D.G.F.P. Mureș – A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /24.04.2009, pentru suma totală de lei (compusă din impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei – obligații care au făcut obiectul cap.1 pct. a) 1., b) 1. și c) 1., respectiv cap. 2 pct. A) 1., B) 1. și C) 1. din raportul de inspecție fiscală), urmând ca, în conformitate cu dispozițiile pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și totodată să aibă în vedere și să analizeze atât argumentele societății contestatoare, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei (..... lei aferente impozitului pe profit + lei aferente taxei pe valoarea adăugată), determinate la control în sarcina unității, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că Decizia de impunere nr.... / 30.04.2009 a D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală urmează a fi deființată parțial pentru impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **decizia** atacată urmează a fi **desființată** și pentru accesoriile aferente în sumă de lei.

b) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă la calculul profitului impozabil al anului fiscal 2007 sunt deductibile cheltuielile de

consultanță în sumă de lei, în condițiile în care petenta nu face dovada prestării efective a serviciilor respective.

În fapt, în luna decembrie 2007, în baza facturii fiscale nr./14.12.2007 emisă de S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" cheltuieli cu servicii de consultanță în cuantum de .. lei, care au fost considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil - constatare redată la cap. 1. pct. b) 6. din raportul de inspecție fiscală.

Potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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 la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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

De asemenea, la pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract 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.”

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, una dintre condițiile cumulative pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile de consultanță pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil este ca serviciile respective să fie efectiv prestate, justificarea realizării efective a

acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

În vederea justificării serviciilor pentru care a fost emisă factura de mai sus, unitatea a prezentat organelor de control Contractul de prestări servicii nr. /29.08.2007 (anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală), încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. în calitate de prestator, având ca obiect „consultanță pentru buna funcționare și îmbunătățirea proceselor de afaceri”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă a serviciilor consemnate în factura emisă de S.C. S.R.L., unitatea neprezentând nici până la data soluționării contestației documente care să justifice realitatea serviciilor de care susține că a beneficiat.

În mod eronat unitatea afirmă în contestație faptul că organele de control au justificat nedeductibilitatea cheltuielilor de consultanță prin prisma prevederilor art. 144¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare întrucât, așa cum rezultă din actul de control atacat, motivul de drept în baza căruia s-a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de lei este art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, iar motivul de fapt al nedeductibilității acestor cheltuieli a fost nejustificarea de către contestatoare a realizării efective a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Ca urmare, invocarea de către petentă a neaplicabilității în speță a prevederilor art. 144¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la creditarea societății de către administratori, nu are relevanță în cauza supusă soluționării și în consecință nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care obiectivul inspecției fiscale a fost de a analiza scopul și conținutul economic al operațiunilor consemnate în facturile fiscale, respectiv de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Referitor la susținerea de către unitate a faptului că întrucât avea nevoie de consultanță în ceea ce privește realizarea lucrărilor de reabilitări de drumuri solicitate de organele administrațiilor publice locale, a ales cea mai bună ofertă de piață, respectiv a S.C. S.R.L., se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă în ce a constat consultanța acordată de S.C. S.R.L.

Ca urmare, simpla afirmație a unității cu privire la faptul că prestațiile realizate de S.C. S.R.L. au fost realizate efectiv, respectiv că au fost absolut necesare unității și au adus un beneficiu palpabil în rezultatele financiare ale societății, nesuștinută cu documente care să dovedească aceste afirmații, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, la control s-a reținut că administratorul societății S.C. S.R.L. are calitatea de administrator și la S.C. S.R.L., cele două societăți având același obiect de activitate.

Ca urmare a celor reținute anterior, întrucât atât pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală cât și până la data soluționării contestației S.C. S.R.L. nu a fost în măsură a justifica realizarea efectivă a prestărilor de servicii ce fac obiectul Contractului de prestări servicii/29.08.2007, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În consecință, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și la stabilirea în sarcina unității a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de lei (..... x 16%).

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit.

c) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă sunt deductibile cheltuielile în sumă de lei, înregistrate de unitate în baza unei facturi proforme, respectiv dacă unitatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura proformă.

În fapt, în luna decembrie 2007, în baza facturii proforme din data 12.12.2007 emisă de S.C. S.A. societatea a înregistrat în gestiunea societății și ulterior în conturile de cheltuieli suma de lei și a dedus T.V.A. în sumă de lei - constatări redate la cap. 1. pct. b) 7. și cap. 2 pct. B) 3. din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a reținut că întrucât factura proformă nu este document justificativ de înregistrare în contabilitate, cheltuielile înregistrate

de unitate în baza acestui document sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, se prevede:

"(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**".

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din actul normativ anterior menționat, potrivit cărora:

"ART.146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, sunt prevăzute următoarele:

"46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal** sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială."

Prin urmare, în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contribuabilul este obligat să dețină o factură în original care să cuprindă toate informațiile prevăzute de legiuitor.

Factura proformă nu este un document justificativ de înregistrare în contabilitatea financiară de gestiune sau financiară a unui

furnizor sau cumpărător, nefiind prevăzută de nici un act normativ pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar contabilă.

În practică, factura proformă este un document de informare, emis de furnizor anterior livrării sau prestării serviciilor, livrare ce urmează să fie finanțată parțial sau total, urmând ca la livrarea propriu-zisă a bunurilor sau prestării serviciilor să se emită factura sau factura fiscală după caz (dacă furnizorul este plătitor de T.V.A.), care reprezintă documentul de înregistrare în gestiunea furnizorului și a beneficiarului.

În speță, așa cum s-a reținut mai sus, în luna decembrie 2007, S.C. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă de lei și a dedus T.V.A. în sumă de lei în baza facturii proforme din data de 12.12.2007 emisă de S.C. S.A.

În contestație, S.C. S.R.L. invocă faptul că valoarea totală de lei (..... lei + lei) înscrisă în factura proformă din data de 12.12.2007 emisă de S.C..... S.A., inițial a fost înregistrată în contabilitate ca atare, dar ulterior, la primirea facturii originale, s-a constatat că suma reală a facturii era lei, drept pentru care s-a stornat diferența de lei din contabilitate.

În vederea verificării aspectelor invocate în contestație, prin adresa nr...../14.08.2009, Biroul Soluționare Contestații, în temeiul art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a solicitat organelor de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, să procedeze în conformitate cu pct.9.9 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.519/2005, la efectuarea unei cercetări la fața locului, ținând cont de argumentele și documentele prezentate de unitate în susținerea contestației, respectiv să verifice dacă factura proformă din data de 12.12.2007 emisă de S.C. ... S.A. a fost stornată la primirea facturii originale, precum și dacă a fost regularizată diferența de lei dintre aceste două facturi.

Prin adresa nr...../21.08.2009, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../26.08.2009, organul de inspecție fiscală transmite Procesul-verbal încheiat la data de 21.08.2009, prin care s-au constatat următoarele:

"Conform notei contabile din data de 12.12.2007, societatea înregistrează suma de lei în debitul contului 624 "Cheltuieli cu transportul" și TVA deductibilă în sumă de lei în debitul contului 4426 "TVA deductibilă", aferente facturii proforme din 12.12.2007 emisă de S.C.S.A., reprezentând cazare cu mic dejun.

Conform notei contabile din 21.01.2008, societatea înregistrează suma de lei în debitul contului 624 "Cheltuieli cu

transportul" și TVA deductibilă în sumă de lei în debitul contului 4426 "TVA deductibilă", aferente facturii fiscale seria, nr...../21.01.2008, emisă de SC S.A., reprezentând cazare și taxa stațiune.

Conform notei contabile din 31.05.2008, societatea stornează suma de -..... lei din debitul contului 624 "Cheltuieli cu transportul" și TVA deductibilă în sumă de -..... lei din debitul contului 4426 "TVA deductibilă", aferente facturii fiscale seria, nr...../21.01.2008, emisă de Mare S.A.". SC

La procesul-verbal din data de 21.08.2009 organul de control anexează copii ale notelor contabile din 12.12.2007, 21.01.2008, respectiv 31.05.2008, precum și copii ale filelor din registrul-jurnal în care sunt consemnate operațiunile supuse analizei, anterior menționate.

Prin urmare, din constatările organului de control se reține că operațiunile efectuate de S.C. S.R.L. în cursul anului 2008, respectiv de înregistrare a unei facturi și, ulterior, de stornare a acesteia, practic nu au avut nicio influență asupra rectificării valorii totale de lei (..... lei + lei) înscrisă în factura proformă din data de 12.12.2007.

Mai mult, din constatările efectuate de organul de control la solicitarea organelor de soluționare a contestației nu rezultă că petenta deține un document justificativ (factura în original) care să stea la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor în sumă de lei și a T.V.A. în sumă de lei.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia la primirea facturii originale s-a constatat că suma reală a facturii era lei, drept pentru care s-a stornat diferența de lei din contabilitate, se reține că la dosarul cauzei aceasta a anexat "situația furnizori - facturi + plăți", întocmită pentru furnizorul S.C. S.R.L., însă din acest document rezultă doar că au fost stornate plățile către acest furnizor, nu și cheltuielile și taxa pe valoarea adăugate cuprinse în diferența de lei.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale citate în speță, faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că **factura proformă nu poate fi asimilată facturii fiscale**, care este document justificativ de înregistrare în contabilitate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, drept pentru care contestația urmează a se **respinge ca neîntemeiată** pentru aceste capete de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ... lei (... lei aferente impozitului pe profit în sumă de lei + lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei), calculate de organele de inspecție fiscală în sarcina petentei, întrucât stabilirea majorărilor și

penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. sunt reținute ca datorate impozitul pe profit în sumă de ...lei și T.V.A. în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de ... lei (....lei aferente impozitului pe profit + ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată).

d) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă sunt deductibile cheltuielile în sumă de lei, respectiv dacă unitatea avea dreptul să deducă TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative în baza cărora a efectuat aceste înregistrări contabile.

În fapt, în luna noiembrie 2007, în baza facturii nr..../09.11.2007 emisă de S.C. ... S.R.L., unitatea a înregistrat în evidența contabilă suma de .. lei, reprezentând cheltuieli de proiectare (poziția nr. 251 din Registrul jurnal întocmit pentru luna noiembrie 2007), și a dedus T.V.A. în sumă de lei, în baza aceleiași facturi societatea înregistrând și în luna decembrie 2007 această sumă în contul 628 „Cheltuieli cu prestările de servicii executate de terți” (poziția nr. 202 din Registrul jurnal aferent lunii decembrie 2007), respectiv deducând T.V.A. în sumă de ... lei - constatări redată la cap. 1. pct. b) 8. și cap. 2 pct. B) 4. din raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, la control s-a reținut că pentru cheltuielile în sumă de lei, înregistrate în luna decembrie 2007, și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, dedusă de unitate în luna decembrie 2007, societatea nu a fost în măsură a prezenta documente justificative, drept pentru care s-a reținut că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, iar T.V.A. în sumă de lei nu poate fi dedusă de către unitate.

În contestația formulată, S.C. S.R.L. susține faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru obținerea documentației tehnice la lucrarea de construcții "Extindere și modernizare Școala Generală Cristești", în urma căreia a obținut venituri impozabile, fiind astfel evident că respectiva cheltuială este deductibilă.

În drept, la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"(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".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează: **"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."**

În acest sens și la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut că **"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."**

Potrivit art. 7 din Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997, **"Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile."**

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

În consecință, simpla afirmație a unității cu privire la faptul că prestațiile realizate de S.C..... S.R.L. au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate și sunt aferente veniturilor impozabile, nesusținută cu documente, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

Prin urmare, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină un document justificativ, respectiv o factură întocmită în condițiile legii.

La dosarul cauzei sunt anexate copii ale Registrului-jurnal întocmit de unitate pentru lunile noiembrie 2007 și decembrie 2007, din analiza cărora rezultă următoarele:

- la pozițiile nr.251 și 252 din Registrul-jurnal aferent lunii noiembrie 2007 este înscris documentul nr.021 din data de 09.11.2007, reprezentând "val. intr. SC SRL" în sumă de lei (poziția 251) și "TVA SC SRL" în sumă de ... lei (poziția 252);

- la pozițiile nr.202 și 203 din Registrul-jurnal aferent lunii decembrie 2007 este înscris același document nr.021, însă cu altă dată - 09.12.2007-, reprezentând "val. intr. SC SRL" în sumă de lei (poziția 202) și "TVA SC SRL" în sumă de lei (poziția 203).

Din cele de mai sus rezultă că aceeași factură a fost înregistrată de două ori (în luna noiembrie 2007 și în luna decembrie 2007), efectul fiind de dublare a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată dedusă de unitate, constatare confirmată de faptul că S.C. S.R.L. nu a fost în măsură să prezinte un document justificativ pentru operațiunea înregistrată în luna decembrie 2007.

Având în vedere cele mai sus prezentate, în conformitate cu prevederile legale anterior citate, întrucât în susținerea contestației petenta nu prezintă argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, sunt corecte constatările organelor de control potrivit cărora cheltuielile în sumă de lei, înregistrate nejustificat de unitate în luna decembrie 2007, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2007, respectiv T.V.A. în sumă delei a fost dedusă în mod nejustificat de către contestatoare.

Ca urmare este datorat de unitate **impozitul pe profit** suplimentar stabilit la control, în sumă de lei (..... lei x 16%) și **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar, în sumă de lei, drept pentru care contestația formulată de S.C. S.R.L. urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru aceste capete de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei (..... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei + lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei), calculate la control în sarcina contestatoarei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. sunt reținute ca datorate debitele stabilite la control cu titlu de impozit pe profit în sumă de lei și T.V.A. în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă delei (.... lei aferente impozitului pe profit +lei aferente taxei pe valoarea adăugată).

e) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă în mod corect și legal organele de control au reținut că nu sunt deductibile cheltuielile în sumă de lei și TVA în sumă de lei, înregistrate de unitate în baza unei facturi proforme, în condițiile în care unitatea susține că operațiunea în cauză a fost stornată de către aceasta în același trimestrul în care a fost înregistrată operațiunea inițială

În fapt, în data de 30.04.2008, în baza facturii proforme nr...../2004 emisă de S.C.S.A. din Brașov, S.C. S.R.L. a înregistrat în gestiunea societății și ulterior în conturile de cheltuieli suma delei și a dedus T.V.A. în sumă de lei - constatări redade la cap. 1. pct. c) 3. și cap. 2 pct. C) 3. din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a reținut că întrucât factura proformă nu este document justificativ de înregistrare în contabilitate, având în vedere dispozițiile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile înregistrate de unitate în baza acestui document sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au reținut ca fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din actul normativ anterior menționat, potrivit căror:

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

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

În contestație petenta susține că organele de control nu au sesizat faptul că suma cuprinsă în factura proformă nr.123/2004 a fost stornată de către societate în același trimestru II al anului 2008 și ca urmare nu a fost influențat profitul impozabil al perioadei respective.

În vederea verificării și clarificării aspectelor invocate în contestația formulată, prin adresa nr...../14.08.2009, Biroul Soluționare Contestații, în temeiul art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a solicitat organelor de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, să procedeze, în conformitate cu pct.9.9 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.519/2005, la efectuarea unei cercetări la fața locului, ținând cont de argumentele și documentele prezentate de unitate în susținerea contestației, respectiv să verifice dacă factura proformă nr...../2004 a fost stornată de către unitate în trimestrul II al anului 2008.

Prin adresa nr..../21.08.2009, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./26.08.2009, organul de inspecție fiscală transmite Procesul-verbal încheiat la data de 21.08.2009, în care s-au reținut următoarele:

"Conform notei contabile din 30.04.2008, societatea înregistrează suma de lei în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile la terți" și T.V.A. deductibilă în sumă de lei în debitul contului 4426 "TVA deductibilă", aferente facturii proforme nr...../30.04.2004, emisă de S.C. S.A., reprezentând avans prefabricate conform contract.

Conform notei contabile din data de 30.06.2008, societatea stornează suma de lei din debitul contului 301 "Materii prime" și TVA deductibilă în sumă de lei din debitul contului 4426 "TVA deductibilă", aferente facturii proforme nr...../30.04.2004, emisă de SC SA."

La procesul-verbal din data de 21.08.2009 organul de control anexează copii ale notelor contabile din 30.04.2008, respectiv 30.06.2008, precum și copii ale filelor din registrul-jurnal în care sunt consemnate operațiunile supuse analizei anterior menționate.

Din constatările organului de control rezultate în urma efectuării cercetării la fața locului rezultă că, în cadrul aceluiași trimestru (trimestrul II 2008), S.C. S.R.L. a înregistrat și stornat o factură care aparține unei alte perioade fiscale decât cea supusă verificării (factura proformă fiind emisă de S.C.S.A. în anul 2004), însă între cele două înregistrări apar neconcordanțe între conturile contabile utilizate de unitate, după cum urmează:

- în luna aprilie 2008, unitatea înregistrează suma delei în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile la terți";
- în luna iunie 2008, unitatea stornează suma de lei, însă nu din contul de cheltuieli, ci din contul 301 "Materii prime".

Având în vedere aspectele menționate anterior se reține că, întrucât operațiunea de stornare înregistrată de petentă nu a privit contul de cheltuieli ("628"), ci a fost efectuată asupra unui cont de stocuri (301), operațiunea efectuată nu a avut influență asupra reglării contului de cheltuieli, respectiv asupra bazei de calcul a impozitului pe profit, motiv pentru care nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei potrivit căreia întrucât suma din factura menționată a fost stornată în aceeași perioadă fiscală (trimestrul II 2008), înregistrarea cheltuielii din luna aprilie 2008 nu mai are influență asupra profitului impozabil al trimestrului II 2008.

Ca urmare, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul și

având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere, din constatările organului de control rezultate în urma efectuării cercetării la fața locului au rezultat următoarele:

- în luna aprilie 2008, în baza notei contabile din data de 30.04.2008, unitatea înregistrează suma de lei în debitul contului 4426 "TVA deductibilă";

- în luna iunie 2008, în baza notei contabile din data de 30.06.2008, unitatea înregistrează în roșu suma de lei în debitul contului 4426 "TVA deductibilă".

În aceste condiții, având în vedere că în luna iunie, prin notă contabilă, S.C. S.R.L. a stornat din evidența contabilă operațiunea înregistrată în luna aprilie 2008 în debitul contului 4426 "TVA deductibilă" și întrucât contestația este înregistrată la organul fiscal ca plătitor lunar de taxă pe valoarea adăugată, se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, dedusă în luna aprilie 2008 și stornată în luna iunie 2008, aceasta datorează la bugetul statului doar majorări de întârziere pentru perioada cuprinsă între data scadenței la plată a T.V.A. înregistrată în luna aprilie 2008 (25.05.2008) și data scadenței la plată a T.V.A. înregistrată în luna iunie 2008 (25.07.2008), cuantumul acestora fiind de ... lei (... lei x 61 zile x 0,1%).

Ca urmare, contestația formulată de S.C. ... S.R.L. urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru majorările de întârziere în sumă de ... lei.

Având în vedere cele anterior prezentate, precum și cele consemnate de organele de control în Punctul de vedere față de constatările ce derivă din cercetarea la fața locului efectuată la S.C. S.R.L., se reține că unitatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și diferența de majorări de întârziere în sumă de lei (... lei reprezentând majorări de întârziere calculate la control - lei reprezentând majorări de întârziere pentru care s-a pronunțat soluția de respingere a contestației), motiv pentru care urmează a se **admite** contestația formulată de petentă pentru aceste capete de cerere.

f) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă sunt deductibile

cheltuielile cu materiile prime în sumă de lei, respectiv dacă unitatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă acestor achiziții, în condițiile în care unitatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală exemplarul original al facturii fiscale în baza căreia a fost efectuată achiziția bunurilor respective.

În fapt, în luna septembrie 2008, în baza unei copii a facturii fiscale nr...../10.09.2008 emisă de S.C. S.R.L., unitatea a înregistrat în contul 301 „Materii prime” și ulterior în contul 601 „Cheltuieli privind materiile prime” suma de lei și a dedus T.V.A. în sumă de lei - constări redade la cap. 1. pct. c) 4. și cap. 2. pct. C) 4. din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a reținut că întrucât unitatea nu deținea exemplarul original al facturii fiscale nr./10.09.2008, cheltuielile în sumă de lei, înregistrate în contabilitate în baza acestui document, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții este nedeductibilă.

În drept, la art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil 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, iar la pct. 44 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează că **înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.**

În speță, se reține că nici la control, și nici cu ocazia depunerii contestației, S.C..... S.R.L. nu a prezentat nici un document prin care să facă dovada intrării în gestiune a materialelor achiziționate în baza facturii seria nr.../10.09.2008 (bonuri de consum, devize de lucrări, etc.).

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că operațiunea de aprovizionare de la S.C. S.R.L. a fost reală, mărfurile au fost înregistrate în gestiune, iar furnizorul a confirmat pe copia facturii respective realitatea operațiunii.

În vederea verificării aspectelor invocate în contestație, prin adresa nr...../14.08.2009, Biroul Soluționare Contestații, în temeiul art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a solicitat organelor de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, să procedeze, în conformitate cu pct.9.9 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.519/2005, la efectuarea unei cercetări la fața locului ținând cont de argumentele și documentele prezentate de unitate în

susținerea contestației, respectiv să analizeze dacă operațiunea înscrisă în factura fiscală nr...../10.09.2008 emisă de S.C. S.R.L. a fost realizată efectiv, și anume dacă cheltuielile cu materialele respective au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin adresa nr...../21.08.2009, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../26.08.2009, organul de inspecție fiscală transmite Procesul-verbal încheiat la data de 21.08.2009, în care s-au reținut următoarele:

"Conform registrului jurnal din data de 10.09.2008, societatea înregistrează suma de lei în debitul contului 601.07 "Cheltuieli cu materii prime" și TVA deductibilă în sumă de lei în debitul contului 4426 "TVA deductibilă", aferente facturii fiscale prezentate în copie seria AI nr.../10.09.2008, emisă de S.C. S.R.L., reprezentând diferite materiale de construcții.

La data prezentului control, societatea nu deține exemplarul original al facturii, fiind prezentată o declarație din partea furnizorului, din care rezultă că S.C. S.R.L. a achiziționat materiale.

Societatea a prezentat Nota de intrare recepție nr.....10.09.2008, prin care au fost recepționate materialele de construcție înscrise în factura fiscală menționată, însă aceasta nu este semnată de comisia de recepție și gestionar.

De precizat faptul că societatea a fost sancționată contravențional pentru neîntocmirea contabilității de gestiune.

Întrucât societatea verificată nu a prezentat documente din care să rezulte utilizarea materialelor achiziționate, nu s-a putut stabili dacă cheltuielile înregistrate cu achiziția materialelor au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile."

La procesul-verbal menționat organul de control anexează copia următoarelor documente: factura seria nr...../10.09.2008, declarația S.C. S.R.L. din care rezultă că S.C. S.R.L. a achiziționat în data de 10.09.2008 de la aceasta materiale în baza facturii menționate, nota de intrare recepție nr...../10.09.2008 și registrul jurnal din luna septembrie 2008.

Prin urmare, întrucât unitatea nu justifică cu documente intrarea în gestiune a materialelor achiziționate în baza facturii fiscale seria nr...../10.09.2008, motivele invocate în contestație nu sunt relevante în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care contestația formulată de petentă urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia

secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, dedusă de unitate în baza copiei facturii fiscale nr...../10.09.2008 emisă de S.C. S.R.L., în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile[...]."

La art.146 alin.(1) lit.a) din actul normativ anterior menționat este prevăzut:

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

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/02004, se precizează că "(1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal** sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. **În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială**".

Prin urmare, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină un document justificativ, respectiv o factură în original, întocmită în condițiile legii.

Astfel cum se stipulează la pct.31 și 32 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare: "31. **În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe**

documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate”.

La dosarul cauzei, petenta a anexat copia facturii fiscale seria nr...../10.09.2008, din cuprinsul căreia rezultă că furnizorul S.C. S.R.L. a ștampilat și semnat documentul, făcând mențiunea "Conform cu originalul".

În temeiul prevederilor legale anterior citate, care prevăd în mod expres faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice dreptul de deducere cu exemplarul original al facturii fiscale sau un exemplar reconstituit al facturii în cauză, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia întrucât furnizorul a confirmat pe copia facturii respective realitatea operațiunii consemnate în factura fiscală seria nr...../10.09.2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei nu este datorată de societate. Totodată se reține că nici cu ocazia depunerii contestației petenta nu a prezentat în susținerea acesteia unul din aceste documente (documentul original sau reconstituit).

Prin urmare, în mod legal și corect organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu are drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, înscrisă în factura fiscală seria nr...../10.09.2008 emisă de S.C. S.R.L., **prezentată organelor de inspecție fiscală în copie, drept pentru care contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

g) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă unitatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unei facturi de prestări servicii pentru care unitatea nu a făcut dovada prestării (realizării) efective a acestora

În fapt, în luna decembrie 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor servicii de consultanță înscrise în factura nr...../14.12.2008 emisă de către S.C. S.R.L. cu sediul în loc., jud. Bihor, pentru valoarea totală de lei (.... lei bază impozabilă + ... lei T.V.A.). - constatare redată la cap. 2. pct. C) 7. din raportul de inspecție fiscală.

Potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de servicii, în situația în care serviciile respective sunt prestate efectiv. Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate în favoarea beneficiarului, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

În vederea justificării serviciilor pentru care a fost emisă factura de mai sus, unitatea a prezentat organelor de control Contractul de prestări servicii nr...../19.08.2008 încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. în calitate de prestator, având ca obiect „asistență profesională în vederea bunei funcționări și a îmbunătățirii proceselor de afaceri ale societății comerciale a Beneficiarului”.

La art. 2 din Contractul de prestări servicii nr./2008 se prevede că valoarea totală a contractului este de lei, plus T.V.A., iar la art. 3 din același contract de prestări servicii se precizează că durata contractului este de 12 luni.

La control s-a reținut că întrucât unitatea a decontat într-o singură perioadă toată valoarea contractului și nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor pentru care a fost emisă factura nr...../14.12.2008, se impunea reîncadrarea operațiunilor efectuate de către aceasta, în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu prevederile

art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, „(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, *autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.* [...]”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă și în detaliu a serviciilor.

De asemenea, având în vedere obiectul contractului de prestări servicii, respectiv "Consultanță profesională pentru buna funcționare și îmbunătățirea proceselor de afaceri", în urma analizării dinamicii rezultatelor financiare ale unității, organele de inspecție fiscală au reținut că în anul 2008 petenta a înregistrat o cifră de afaceri inferioară celei realizate în anii precedenți și ca urmare nu se justifică serviciile de consultanță facturate de S.C.S.R.L.

Referitor la necesitatea și realitatea serviciilor înscrise în factura fiscală emisă de S.C. S.R.L., la control s-a mai reținut că în aceeași perioadă petenta a înregistrat cheltuieli în sumă de lei, reprezentând servicii de consultanță prestate de S.C. S.R.L. Tg.Mureș, al cărei administrator este dl. – asociat și administrator la S.C.S.R.L.

Ca urmare a celor reținute anterior, întrucât atât pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală cât și până la data soluționării contestației S.C.S.R.L. nu a fost în măsură a justifica realizarea efectivă a prestărilor de servicii ce fac obiectul Contractului de prestări servicii nr.....19.08.2008, aceasta nu are drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de lei, drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C..... S.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

h) Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă unitatea avea dreptul să diminueze TVA colectată cu suma de lei, prin stornarea în luna

decembrie 2008 a unor facturi emise în lunile mai 2008 și septembrie 2008, pe motiv că nu a fost încasată contravaloarea lucrărilor de construcții efectuate de petentă și acceptate de beneficiar la data emiterii facturilor inițiale.

În fapt, în luna decembrie 2008 societatea verificată a emis două facturi de stornare (constatare redată la cap. 2. pct. C) 9. din raportul de inspecție fiscală contestat), astfel:

- factura nr...../24.12.2008, prin care se stornează factura nr...../06.05.2008 emisă către Primăria Corunca, reprezentând lucrări de construcții;

- factura nr...../22.12.2008, prin care se stornează factura nr...../01.09.2008 emisă către Primăria Corunca, reprezentând lucrări de construcții conform contract nr...../2008.

În luna martie 2009, deci ulterior emiterii facturilor de stornare, S.C. S.R.L. emite către Primăria Corunca factura nr.....31.03.2009, prin care refacturează prestările de servicii.

La control s-a reținut că unitatea nu avea dreptul să-și diminueze în luna decembrie 2008 taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de lei, întrucât situațiile de lucrări în baza cărora au fost emise facturile nr...../06.05.2008 și nr...../01.09.2008 au fost acceptate de beneficiari în lunile mai 2008 și septembrie 2008.

În drept sunt aplicabile dispozițiile art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, la art. 134¹ din același act normativ se prevede:

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignatie sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

Iar potrivit art. 134² alin. (1) din Codul fiscal, „(1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**”.

Așa cum rezultă din dispozițiile legale mai sus citate, ca regulă generală, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, deci la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data emiterii sau acceptării situațiilor de lucrări.

În acest caz, se reține că S.C. S.R.L. a emis facturi pentru lucrările de construcții realizate în beneficiul Primăriei Corunca, **pe baza situațiilor de lucrări acceptate de beneficiar în lunile mai 2008 și septembrie 2008.** Conform celor reținute mai sus, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții realizate de contestatoarele au intervenit la datele la care au fost acceptate situațiile de lucrări, în speță în lunile mai 2008 și septembrie 2008.

După cum rezultă din conținutul dispozițiilor legale citate anterior, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu are legătură cu data stingerii obligațiilor contractuale între cele două părți, respectiv cu data la care S.C. S.R.L., în calitate de prestator, a încasat de la Primăria Corunca, în calitate de beneficiar, contravaloarea lucrărilor executate. Ca urmare, invocarea în susținerea contestației a faptului că unitatea a procedat la stornarea facturilor inițiale din cauză că nu a fost încasată contravaloarea acestora nu are relevanță la soluționarea cauzei.

În consecință, în temeiul prevederilor legale incidente speței analizate și având în vedere faptul că situațiile de lucrări în baza cărora au fost emise facturile nr...../06.05.2008 și nr...../01.09.2008 au fost acceptate de beneficiari în lunile mai 2008 și septembrie 2008, în mod eronat unitatea a procedat la stornarea, în luna decembrie 2008 a celor două facturi menționate anterior, și implicit la diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de lei, efectul fiscal fiind de diminuare a taxei datorate bugetului de stat cu aceeași sumă.

Ca urmare, este datorată de către unitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, motiv pentru care contestația petentei urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C.S.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei, contestația urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În concluzie, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestei obligații fiscale, având în vedere cele reținute în cuprinsul cap. C) pct. 1. lit. c), d), e), f), g), h) din prezenta decizie de soluționare a contestației, se rețin ca datorate obligațiile fiscale suplimentare stabilite la control în sarcina unității cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei (..... de la lit. c) lei de la lit. d) + lei de la lit. f) + lei de la lit. g) + lei de la lit. h)) și majorări de întârziere în sumă totală de lei (..... de la lit. c) + lei de la lit. d) +lei de la lit. e) + lei de la lit. f) + lei de la lit. g) + lei de la lit. h)).

Ca urmare, întrucât în contestație petenta precizează faptul că taxa pe valoarea adăugată pe care o contestă este în quantum de lei, având în vedere faptul că pentru T.V.A. în sumă de lei s-a pronunțat soluția de desființare a deciziei de impunere, iar pentru suma de lei contestația unității a fost admisă, ținând cont de faptul că – așa cum s-a reținut la aliniatul anterior – în prezenta decizie de soluționare a contestației s-a reținut ca datorată de către unitate taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru T.V.A. în sumă totală de lei (..... lei T.V.A. contestată - lei T.V.A. desființată – ... lei T.V.A. admisă).

La soluționarea cauzei se mai reține faptul că, având în vedere că în contestația formulată unitatea a precizat în mod explicit faptul că valoarea T.V.A. pe care o contestă este în quantum de lei, iar valoarea T.V.A. stabilită de către organele de control la punctele din R.I.F. contestate de unitate este în quantum de lei, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea T.V.A. în sumă de lei (reprezentând diferența între T.V.A. stabilită de către organele de control la punctele din R.I.F. contestate de unitate, de lei, și valoarea T.V.A. contestată de unitate, de lei).

De asemenea, referitor la majorările de întârziere aferente TVA, întrucât în contestație petenta precizează faptul că valoarea sumei contestate cu acest titlu este de lei, având în vedere faptul că pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente T.V.A., s-a pronunțat

soluția de desființare a deciziei de impunere, iar pentru suma delei contestația unității a fost admisă, ținând cont de faptul că – așa cum s-a reținut mai sus – în prezenta decizie de soluționare a contestației s-au reținut ca datorate de către unitate majorările de întârziere în sumă totală de lei, aferente T.V.A., contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru majorările de întârziere în sumă totală de lei (..... lei majorări contestate – lei majorări desființate – lei majorări admisă).

La soluționarea cauzei se mai reține faptul că, având în vedere că în contestația formulată unitatea a precizat în mod explicit faptul că valoarea majorărilor de întârziere aferente T.V.A. pe care le contestă este în cuantum de lei, iar valoarea majorărilor aferente T.V.A., stabilite de către organele de control la punctele din R.I.F. contestate de unitate, este în cuantum de lei, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea majorărilor în sumă delei (reprezentând diferența între majorările stabilite de către organele de control la punctele din R.I.F. contestate de unitate, de lei, și valoarea majorărilor de întârziere contestate de unitate, de lei).

i) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit, contestate de unitate, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente de fapt și de drept

În fapt, prin Decizia de impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./24.04.2009, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit.

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin actul de control anterior menționat, S.C. S.R.L. contestă impozitul pe profit în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, și prezintă motive pentru obligații în sumă totală de lei (..... lei impozit pe profit + lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit) – care au fost analizate la cap. C) lit.a), b), c), d), e) și f) din prezenta decizie de soluționare a contestației –, fără a prezenta motive de fapt și de drept în susținerea contestației referitoare la impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei reprezentând valoarea totală a impozitului pe profit contestat – lei reprezentând impozit pe profit pentru care unitatea prezintă motive în susținerea contestației) și la majorările de întârziere în sumă de lei (..... lei reprezentând valoarea totală a majorărilor de întârziere contestate

– lei reprezentând majorări de întârziere pentru care unitatea prezintă motive în susținerea contestației).

Referitor la aceste obligații fiscale, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată constatările organelor de control.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

Iar la pct. 11.1 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.2137/2011, se stipulează următoarele:

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

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

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

Față de cele reținute anterior, întrucât societatea nu aduce niciun argument în susținerea contestației referitoare la impozitul pe profit în sumă de lei și la majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit, și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit și obligațiile fiscale accesorii aferente obligației principale, se va **respinge** contestația formulată de S.C. S.R.L. **ca nemotivată** pentru impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei.

2. Referitor la impozitul pe dividende

În fapt, în luna decembrie 2008, asociatul unic al societății verificate, în persoana domnului, a ridicat din casieria unității suma de lei, înregistrată în contabilitatea societății în contul 461 „Debitori diverși”, operațiune efectuată pe baza dispoziției de plată înregistrată în registrul de casă aferent perioadei în cauză (anexa nr.42 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, în luna septembrie 2008, în baza notei contabile nr...../30.09.2008, s-a ridicat din casieria unității suma de lei, fără

a putea fi justificată cu documente contabile operațiunea în cauză (anexa nr.43 la raportul de inspecție fiscală).

În contestație unitatea afirmă faptul că suma de lei a fost ridicată din casierie de către administratorul societății în vederea achiziționării unui teren la periferia orașului Tg.Mureș în scopul construirii unui cartier de locuințe, intenție care însă nu s-a materializat din cauza faptului că unii proprietari s-au răzgândit în privința vânzării terenurilor deținute în proprietate. Întrucât unitatea nu prezintă în susținerea contestației niciun document care să-i susțină afirmațiile, acestea nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere că pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală unitatea nu a fost în măsură a dovedi că suma totală de lei (..... lei + lei) a fost utilizată în interesul societății, și întrucât nici în susținerea contestației unitatea nu prezintă documente care să demonstreze altă stare de fapt decât cea constatată de organele de control, în mod corect la control s-a procedat la reîncadrarea operațiunilor efectuate de societate, în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dividendul reprezintă „o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică [...]”, iar potrivit dispozițiilor art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.”

În susținerea contestației unitatea invocă faptul că niciun text de lege nu interzice administratorului societății să ridice sume de bani din casierie în vederea achizițiilor pentru realizarea de operațiuni impozabile, cum de altfel nu există stabilit un termen expres până la care avansul ridicat să fie restituit, iar neîncadrarea în acest termen să echivaleze cu încadrarea avansului ridicat la dividende.

Referitor la aceste susțineri ale unității se reține că, așa cum rezultă din prevederile legale anterior citate, dividendul este definit ca fiind orice distribuire făcută în favoarea asociaților, deci orice plăți – în bani sau natură – efectuate de societate în beneficiul asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea lor în scopul activității economice a societății. Astfel, sumele respective, ridicate de asociat și nerestituite și pentru care nu se demonstrează că au fost utilizate în beneficiul activității economice a societății, sunt asimilate dividendelor de la data plății acestor sume.

În același sens, se impune precizarea că legiuitorul nu interzice administratorului societății să ridice sume de bani din casierie în vederea achizițiilor pentru realizarea de operațiuni impozabile, însă prevede că, în situația în care nu se justifică utilizarea sumelor respective în beneficiul activității economice a societății, sumele respective reprezintă dividende și sunt tratate ca atare. În speță, unitatea nu a dovedit nici la control și nici până la data soluționării contestației faptul că sumele respective au fost utilizate în scopul în care se susține în contestație că ar fi fost utilizate și ca urmare susținerile petentei nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației.

Ca urmare, se reține că sumele plătite în favoarea asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea în beneficiul operațiunilor economice ale unității, fiind asimilate dividendelor, urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cotă de 16% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

Față de cele reținute anterior, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, având în vedere că pentru suma totală de lei, ridicată din casieria unității, unitatea nu a fost în măsură să justifice utilizarea acesteia în scopul activității curente a societății, în mod legal organele de control au considerat că suma respectivă a fost utilizată în beneficiul asociatului, fiind asimilată dividendelor.

Astfel, pentru suma totală de lei (..... lei + lei) plătită asociatului în lunile septembrie 2008 și decembrie 2008, societatea datorează impozitul pe dividende în sumă de lei, contestația formulată **urmând a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. s-a reținut ca datorat impozitul pe dividende în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

Ca urmare, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru **majorările de întârziere** în sumă de lei aferente impozitului pe dividende.

3. Referitor la impozitul pe venit

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.R.L., care a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare și evidențiere a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, prin Decizia de impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /24.04.2009, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina unității o obligație fiscală suplimentară cu titlu de impozit pe venit în sumă de lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, în sumă de lei.

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin actul de control anterior menționat, S.C. S.R.L. contestă impozitul pe venit în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

În fapt, în data de 21.10.2007 unitatea încheie cu persoana fizică contractul de prestări servicii nr....., societatea obligându-se ca în schimbul serviciilor prestate să achite prestatorului suma de lei, la data de 27.12.2007, S.C. S.R.L. achitând către persoana fizică suma de lei, în baza dispoziției de plată nr...../21.12.2007.

De asemenea, în baza dispoziției de plată nr...../03.03.2008, unitatea a plătit către persoana fizică suma de lei, reprezentând contravaloarea a 15 scaune pentru mașină, operațiune evidențiată în contabilitate prin nota contabilă 3024 „Piese de schimb” = 5311 „Casa în lei”.

Având în vedere faptul că cele două persoane fizice – dl. ... și dl. – nu au calitatea de angajați ai societății, dar au prestat servicii către contestatoare, organele de inspecție fiscală au reținut că veniturile obținute de către acestea sunt asimilate veniturilor din activități independente și ca urmare sunt supuse unei cote de impozit de 16%.

În drept, la art. 46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(1) **Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.**

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

(3) *Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.”*

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate se reține că veniturile realizate de cele două persoane fizice ca urmare a derulării

raporturilor contractuale stabilite de comun acord între părți prin contractul de prestări servicii nr. / 21.10.2007 (pentru veniturile plătite de petentă către dl.), respectiv prin procesul-verbal de recepție din data de 03.03.2008 (pentru veniturile plătite de petentă către dl.) sunt considerate venituri comerciale, care sunt cuprinse în categoria veniturilor din activități independente.

La art.79 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

În temeiul actului normativ anterior citat se reține că pentru veniturile plătite în lunile octombrie 2007 și martie 2008 celor două persoane fizice, S.C. S.R.L. avea obligația calculării, reținerii și virării la bugetul de stat a impozitului pe venit în cotă de 16%.

În consecință, este datorat impozitul pe venit în sumă de lei (..... lei aferent sumelor plătite d-lui + lei aferent sumelor plătite d-lui), contestația unității urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. s-a reținut ca datorat impozitul pe venit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

Ca urmare, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe venit.

În ceea ce privește cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe venit contestate de petentă, se reține că în contestație unitatea precizează că suma contestată cu acest titlu este de lei.

În drept sunt aplicabile dispozițiile art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(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.**”

Iar la 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.2137/2011, se stipulează următoarele:

„11.1. 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;”.

Din dispozițiile legale menționate mai sus se reține că obiectul contestației poate fi doar o sumă sau o măsură stabilită și înscrisă de organul fiscal în actul administrativ fiscal atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca fiind fără obiect.

Față de cele reținute anterior, având în vedere faptul că prin Decizia de impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.04.2009, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina unității pentru neplata la termen a impozitului pe venit majorări de întârziere în sumă de **..... lei** și întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, **S.C. ... S.R.L.** contestă majorări de întârziere în sumă de **..... lei**, rezultă că diferența de **..... lei** (... lei reprezentând majorări de întârziere contestate – lei reprezentând majorări de întârziere stabilite prin decizia de impunere atacată) nu a făcut obiectul actului administrativ fiscal atacat de contestatoare și ca urmare contestația formulată va fi **respinsă ca fiind fără obiect** pentru majorările de întârziere în sumă de **..... lei**.

4. Referitor la aspectele de formă ale actului administrativ fiscal atacat

În urma verificării efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C.S.R.L. din Tg.Mureș, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../24.04.2009 și Decizia de impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Decizia de impunere nr...../30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost emisă prin intermediul mijloacelor informatice, în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală".

Obiectul deciziei de impunere este specificat în însuși titlul formularului contestat, respectiv "obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală". Despre obiectul actului administrativ fiscal se face referire atât în conținutul raportului de inspecție fiscală – la cap.I "Date despre inspecția fiscală", cât și la punctele 2.1.1 din decizia de impunere contestată – "Obligații fiscale suplimentare de plată".

În ceea ce privește lipsa mențiunilor privind audierea contribuabilului din decizia de impunere atacată, se reține că formularul (editat în baza unui program informatic, așa cum s-a arătat mai sus) nu prevede asemenea informație, lipsa acesteia nefiind de natură să atragă nulitatea deciziei.

Astfel, la art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia.”

Ca urmare, se reține că prevederile legale anterior citate au fost interpretate în mod eronat prin contestație, întrucât lipsa mențiunilor privind audierea contribuabilului nu este element de nulitate, în cuprinsul art. 43 alin. (2) anterior citat fiind enumerate cele 4 elemente obligatorii care trebuie să fie înscrise în actul administrativ-fiscal, deci a căror lipsă atrage nulitatea actului, acestea fiind:

1. numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal;
2. numele și prenumele ori denumirea contribuabilului;
3. obiectul actului administrativ;
4. semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal.

De altfel, se reține că despre discuția finală cu contribuabilul sunt făcute mențiuni la Cap.V din Raportul de inspecție fiscală nr...../30.04.2009, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată. Astfel, în conformitate cu prevederile art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin adresa nr...../30.04.2009 (anexa nr.50 la raportul de inspecție fiscală) contribuabilul a fost convocat la sediul S.C. S.R.L. din Tg.Mureș, în vederea discuției finale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală efectuată în perioada 12.03.2009 - 13.03.2009, 01.04.2009 - 03.04.2009,

06.04.2009 - 10.04.2009, 23.04.2009 - 24.04.2009 și 30.04.2009, precum și asupra consecințelor lor fiscale, unitatea exprimându-și punctul de vedere cu privire la constatările fiscale (anexa nr.51 la raportul de inspecție fiscală și nota explicativă anexată în copie la dosarul cauzei).

Având în vedere cele menționate mai sus, solicitarea privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr...../30.04.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, este neîntemeiată, decizia de impunere fiind emisă cu respectarea prevederilor legale invocate în speță.

La art.109 "Raportul privind rezultatul inspecției fiscale" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală".

În conformitate cu prevederile legale anterior citate se reține că rezultatul inspecției fiscale este consemnat într-un raport de inspecție fiscală, care se întocmește în conformitate cu procedura prevăzută la Titlul VII "Inspeția fiscală" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând constatările organelor fiscale, fiind un act unilateral, semnat doar de organele de inspecție fiscală. Acesta este un act premergător deciziei de impunere și stă la baza emiterii acesteia, prin urmare, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia "în cuprinsul deciziei de impunere, motivele de fapt sunt doar formal inserate, preluate din R.I.F., dar în opinia noastră acest tip de motivare nu poate constitui fundamentul emiterii unui act administrativ fiscal."

În ceea ce privește afirmația unității potrivit căreia controlul fiscal a fost realizat cu nerespectarea regulilor impuse de Codul de procedură fiscală și a drepturilor prevăzute prin Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului, din contestație nu rezultă care sunt drepturile despre care unitatea consideră că au fost încălcate pe durata desfășurării acțiunii de inspecție fiscală și ca urmare simpla susținere a acesteia nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia discuția finală din data de 24.04.2009 nu a avut loc, unitatea fiind invitată doar la semnarea actului de control și nicidecum la o discuție în care să i se prezinte în concret "acuzațiile pe fiecare punct al actului administrativ fiscal, la care reprezentanții competenți ai subscrisei să poată răspunde argumentat", se

reține că în documentul “Punctul de vedere al contribuabilului”, așa cum prevede și denumirea formularului, petenta avea posibilitatea să-și exprime punctul de vedere “în legătură cu constatările și concluziile inspecției fiscale”, respectiv acordul sau dezacordul față de măsurile luate la control, precum și orice alt punct de vedere cu privire la acțiunea de control. Totodată, se impune precizarea că scopul discuției finale cu contribuabilul este de a se prezenta de către organele de control rezultatele acțiunii de inspecție fiscală, respectiv constatările fiscale, actul de control neconstituind un act de acuzare al contribuabilului.

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

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. /30.04.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /24.04.2009 încheiate la **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit actul contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și a acelorași tipuri de impozite și taxe, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Admiterea contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș** pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș** pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA;

- lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende;
- lei reprezentând impozit pe venit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș** pentru suma totală delei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
-lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

5. Respingerea ca fără obiect a contestației formulate de **S.C.S.R.L. din Tg.Mureș** pentru suma de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

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

DIRECTOR EXECUTIV,