



DECIZIA NR. ... din2008

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC ... SRL din loc. Baile Govora, jud. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .. din2008 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea cu adresa nr. ./...2008 asupra contestației formulate de SC. .. SRL , înregistrată la D.G.F.P Vâlcea sub nr.../....2008.

Contestația are ca obiect suma de .. lei stabilită prin decizia de impunere nr.. din ...2008 și Raportul de inspecție fiscală nr.../...2008, întocmite de organele de inspecție fiscală, comunicate la data de2008 conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit ;
- .. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- .. lei impozit pe venit microantreprinderi;
- .. lei majorări de întârziere aferente impozit pe venit microintreprinderi;
- .. lei redevente miniere;
- .. lei majorări de întârziere aferente redevente miniere;
- ... lei taxa pe activitatea de prospectiuni, exploatare a resurselor minerale;
- .. lei majorări de întârziere aferente taxei pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale.

Contestația este semnată de dl..... în calitate de administrator al SC SRL, confirmată cu ștampila societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **SC ... SRL** înregistrată sub nr. .. /....2008.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere nr... /2008 și Raportul de inspecție fiscală nr... / ...2008, motivând următoarele :

a) În ceea ce privește redevența miniera în sumă de .. lei și majorările de întârziere aferente acesteia în suma de ... lei petenta susține următoarele :

În baza contractului de vânzare/ cumpărare comercială nr.../...2007, încheiat între SC ... SRL și SC ... SRL, primul în calitate de vânzător iar cel de-al doilea de cumpărător, s-a convenit livrarea, produsului, reprezentând "refuz de ciur" către SC ... SRL.

Potrivit contractului, părțile au convenit ca prețul aferent produsului să fie achitat la epuizarea stocului de produse livrate.

În baza acestor clauze stipulate în contract, SC ... SRL consideră ca aprecierea organelor de inspecție fiscală precum, ca această clauză a fost introdusă în vederea eludării dispozițiilor vizând obligația de plată a redevenței miniere este pur subiectivă iar acesta nu putea interveni asupra voinței părților și nu putea ignora clauzele contractuale.

SC ... SRL, consideră ca acest produs, "refuz de ciur" nu intră în categoria produselor pentru care se plătește redevența miniera, deoarece pe de o parte produsul nu figurează în nici una din categoriile de resurse minerale prevăzute în mod expres la alin.(1) al art.45 din Legea 85/2003 a minei, iar pe de altă parte "refuzul de ciur" nu poate fi considerat ca făcând parte din categoria "rocilor utile", pietrisul și nisipul neavând dimensiunile prevăzute de lege, fiind inferioară parametrilor acestor roci.

De asemenea, SC ... SRL consideră ca livrarea de sine statatoare, neansotită de operațiunea de extragere și prelucrare, nu constituie activitate supusă redevenței miniere, stabilirea în sarcina societății a unei astfel de taxe fiind atât nelegală cât și neantemeiată.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală potrivit cărora SC ... SRL ar fi folosit forța de muncă și utilajele societății SC ... SRL, pentru desfășurarea activității de producție și livrare produse balastieră (nisip și pietris), cele două societăți având "întâmplător" același administrator petenta consideră ca respectivele constatări sunt reținute în mod nelegal, eronat și nedovedit.

În sprijinul afirmațiilor de mai sus contestatoarea invocă constatările aceluiași organ de inspecție fiscală referitor la calculul și plata obligațiilor privind impozitul pe salarii, respectiv faptul că nu s-au stabilit obligații de plată în acest sens și nici nu s-a folosit personal fără contract de muncă.

Atata vreme cât contractul încheiat cu SC ... SRL nu a ajuns la scadență, mai bine zis sumele de plată către acesta nu sunt exigibile, asta înseamnă că SC ... SRL nu s-a sustras de la plata obligațiilor datorate către stat indiferent care ar fi acestea.

În ceea ce privește accesoriile societatea consideră că invocarea temeiului de drept, în speta art.116, alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală este nelegală *întrucât acest articol se referă la institutia compensării și nicidecum la stabilirea accesoriilor*.

De asemenea, deoarece în derularea contractului nu s-a ajuns la finalizarea procesului de obținere a produsului final respectiv nisip, ciur, organele de inspecție nu puteau calcula accesoriile aferente redevenței miniere, în suma de ... lei.

b) În ceea ce privește taxa pe activitatea de prospecțiune, exploatare, exploatare a resurselor minerale în sumă de .. lei și majorările de întârziere aferente acesteia în suma de .. lei petenta, în susținerea punctului de vedere potrivit căruia sumele au fost stabilite nelegal în sarcina SC ... SRL aduce aceleași argumente ca și cele expuse la partea care se referă la redevența miniera.

Astfel că, aceasta consideră sumele reprezentând obligații stabilite suplimentar în sarcina sa ca fiind nedatorate.

c) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .. lei și majorările de întârziere aferente acestuia în suma de ... lei contestatoarea motivează faptul că organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea este platitoare de impozit pe profit începând cu 01.01.2008 datorită unei regretabile erori de completare a declarației, în

sensul ca in loc de impozit pe venit microintreprindere s-a completat rubrica de impozit pe profit.

Acest aspect, insa, nu echivaleaza cu manifestarea expresa de vointa a SC ... SRL de a trece de la a fi platitoare de impozit pe venit micro la impozit pe profit, organele de inspectie fiscala interpretand in mod eronat prevederile art.104, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

In ceea ce priveste neacordarea la deductibilitate a cheltuielilor aferente facturilor inregistrate in evidenta contabila si care reprezinta relatii comerciale (prestari servicii) cu societati precum SC ... SRL, SC ... SRL, acest lucru se afla in contradictie cu prevederile art.21, alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, si este in contradictie deoarece societatea detine contracte incheiate cu aceste firme, contracte in baza carora s-au derulat operatiunile comerciale si care au ca obiect prestari de servicii necesare indeplinirii scopului si realizarii obiectului de activitate al societatii.

Aspectele pentru care sunt vizate cele doua societati respectiv neactualizarea balantei de verificare, formularul de raportare contabila sau faptul ca una dintre acestea s-ar afla in lichidare judiciara nu poate fi pusa in culpa SC ... SRL (in sensul neacordarii deductibilitatii cheltuielilor) atata timp cat contractele s-au derulat corespunzator si serviciile au fost prestate.

Referitor la sustinerea organului de inspectie fiscala potrivit careia semnaturile diferitilor emitenti de facturi ar semana, contestatoarea mentioneaza ca acest aspect invocat de catre organele de inspectie fiscala nu pot avea nici o legatura cu societatea cata vreme lucrarile de excavatie au fost efectuate, si celelalte prestari de servicii de asemenea, SC ... SRL neavand cunostinta de neregulile acestor societati.

In consecinta, nici majorarile de intarziere nu pot fi datorate de catre SC ... SRL, mai ales ca temeiul de drept invocat de catre organele de inspectie fiscala in seama art.116, alin (1) din OG92/2003 privind Codul de procedura fiscala se refera la insitutia compensarii si nicidecum la calculul majorarilor de intarziere.

II. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC .. SRL are sediul în loc. ..., str. .. , nr..., județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.../.../...2007, cod unic de inregistrare .. , nefiind platitor de TVA.

Activitatea principala inscrisa in certificatul de inmatriculare este " extractia nisipului si pietrisului" cod CAEN 1421.

1) Impozitul pe veniturile microintreprinderilor a fost verificat in baza Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal si a HGR nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada 08.11.2007 - 31.12.2007, adica de la data infiintarii, constatandu-se urmatoarele:

a. In conformitate cu prevederile art.104, alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal societatea nou infiintata, SC ... SRL a optat sa plateasca impozit pe venit microintreprindere pentru primul an fiscal de la infiintare.

Potrivit declaratiei nr.../...2008, operatorul economic a declarat pentru trim IV 2007, de fapt pentru perioada 08.11.2007- -31.12.2007 la rubrica impozit pe veniturile microintreprinderilor, suma de .. lei, iar in evidenta contabila a calculat si evidentiat eronat un impozit pe profit in suma de .. lei , impozit pe care insa nu l-a virat.

,Pentru veniturile totale obtinute de catre SC .. SRL in perioada 08.11.2007-31.12.2007, in suma de ... lei (venituri din vanzarea produselor de balastiera), organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe venit microintreprinderi in suma **de .. lei** (.. lei x 2%), in conformitate cu prevederile art.107, din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal.

b) Din verificarea documentelor de livrare a produselor de balastiera pentru perioada 08.11.2007-31.12.2007, mai precis din verificarea facturilor de livrare a rezultat ca pentru cantitatea de .. mc de produs SC ... SRL a emis facturi in valoare de ... lei.

Conform avizelor de insotire a marfii rezulta ca total cantitate inscrisa in aceste avize este de 108 mc produse de balastiera. Pentru diferenta de 48 mc (108 mc - 60 mc) produse de balastiera livrate pe baza de aviz de insotire marfa catre SC ... SRL , deoarece SC ... SRL nu a intocmit facturi de vanzare , neinregistrand astfel pentru acestea, venituri si nici impozit pe veniturile microintreprinderilor organele de inspectie fiscala au stabilit, prin estimare veniturile aferente acestor livrari astfel:

- pret /mc .. lei : .. mc = .. lei/mc;

- .. mc x ... lei/mc = ... lei.

Pentru veniturile in suma de ... lei aferente marfii livrate dar nefacturate, pentru perioada 08.11.2007-31.12.2007 organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe venitul microintreprinderilor in suma **de .. lei** (.. lei x ..% = ... lei).

La debitul suplimentar de ... lei impozit pe venit microintreprindere inspectia fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de .. lei conform art.116, alin.(1), iar pentru debitul suplimentar de .. lei s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei.

2) Taxa de exploatare si redeventa miniera a fost verificata in baza Legii nr. 85/2003 a minelor si a OUG nr.101/2007 care modifica si completeaza Legea nr. 85/2003 a minelor si Legea petrolului nr.238/2004.

Din actele si documentele puse la dispozitia organelor de control , precum si din actul de control existent la dosarul fiscal al AFP Baile Govora , adica Nota de constatare din 07.05.2008 intocmita de catre Garda Financiara - sectia Valcea s-a constatat ca SC ... SRL, de la infiintare, adica 08.11.2007 si pana la data controlului a desfasurat activitate de extractie si valorificare a produselor de balastiera , fara sa detina autorizatiile prevazute de Legea minelor nr.85/2003.

In urma acestor constatari s-a intocmit de catre Garda Financiara, plangerea penala nr./...2008, in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazute si pedepsite de art.57, alin.2 din Legea 85/2003 a minelor.

De asemenea din datele rezultate din Nota de constatare incheiata in data de 30.03.2007 de catre DGFP Valcea, Compartimentul ajutor de stat, practici neloiale, si preturi reglementate, la SC .. SRL, rezulta ca aceasta societate, care are acelasi administrator ca si SC .. SRL a desfasurat activitate de productie si livrare de produse balastiera , insa din documentele puse la dispozitia organelor de control rezulta ca , odata cu infiintarea societatii SC ... SRL a fost abandonata activitatea desfasurata de SC ... SRL si cu aceleasi utilaje si forta de munca activitatea a fost preluata de catre noua firma infiintata.

In data de 05.11.2007 a fost incheiat contractul de vanzare cumparare comerciala nr.1, prin care SC .. SRL in calitate de vanzator si SC.. SRL in calitate de cumparator se obliga sa vanda cumparatorului cantitatea de ... mc produs reprezentand " refuz de ciur".

Prin acest contract s-a stipulat ca plata produselor vandute se va face de catre cumparator la epuizarea stocului, astfel ca organele de control au considerat ca in acest fel societatea nou infiintata s-a sustras de la plata redeventei miniere si a taxei de exploatare iar cea de-a doua firma, adica vanzatoarea neobtinand venituri nu a mai calculat taxele prevazute de legea minelor pentru activitatea de exploatare roci utile pentru constructii.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC ... SRL, este obligata la plata taxei de exploatare si a redeventei miniere catre bugetul de stat pentru activitatea de exploatare, productie si livrare de roci utile pentru constructii respectiv nisip pentru boltari si alte produse de balastiera.

Astfel ca, pentru perioada 05.11.2007 - 31.12.2007, s-a calculat taxa de exploatare in suma de ... lei , iar pentru anul 2008 aceasta s-a calculat in suma de ... lei in conformitate cu prevederile art.44 din Legea nr.85/2003 a minelor, modificata prin OUG nr.101/2007, in total taxa de exploatare calculata in sarcina SC ... SRL fiind in suma de .. lei (..+..) lei.

In ceea ce priveste redeventa miniera pentru perioada 05.11.2007-31.03.2008 organele de inspectie fiscala au calculat aceasta in functie de veniturile incasate din vanzarea produselor de balastiera la care au aplicat o cota de 10% astfel:

- perioada 05.11.2007-31.12.2007 total venituri incasate .. lei x 10% = .. lei;

- perioada trim I 2008 total venituri incasate .. lei x10% = .. lei;

Rezulta total redeventa miniera stabilita in sarcina SC .. SRL .. lei (.. lei +.. lei).

Pentru neachitarea acestor taxe organele de inspectie fiscala au stabilit pana la data de 25.06.2008 **majorari de intarziere de .. lei** pentru taxa de exploatare **si de .. lei** pentru redeventa miniera.

3) Impozitul pe profit a fost verificat pentru perioada 01.01.2008 - 31.03.2008, in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal si a HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece societatea a optat pentru perioada respectiva ca impozitarea sa se faca in aceasta forma, fiind inscrisa astfel in vectorul fiscal in conformitate cu prevederile art.104, alin(6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si s-au constatat urmatoarele:

3.1) Societatea a declarat impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2008 - 31.03.2008 , cu declaratia nr... / ...2008, in suma de .. lei si care a fost virata la bugetul statului cu documentul.. . din ...2008.

Constatarile organelor de inspectie fiscala au fost ca pentru aceasta perioada, deoarece SC .. SRL a inregistrat un sold creditor al contului 121 " profit si pieredere" in suma de .. lei, iar in contul 691 " cheltuieli cu impozitul pe profit" a inregistrat rulaj de .. lei, impozitul pe profit aferent trim I 2008 este in suma de .. lei (.. + ..) x 16 % , in situatia in care societatea nu a declarat alte cheltuieli nedeductibile in afara impozitului pe profit

Intrucat impozitul pe profit declarat si achitat a fost in suma de .. lei rezulta ca impozitul pe profit constatat de organele de inspectie fiscala este in suma de .. lei (..-.....) lei.

Temeiul legal in baza caruia a fost stabilit acest impozit este art.19, alin (1) si art.17 din Legea 571 pe 2003 privind Codul Fiscal, actualizat incepand cu 01.01.2008 , in ceea ce priveste impozitul pe profit si art. 82, alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat la data de 01.04.2008 referitor la obligatia contribuabililor de a depune declaratii fiscale.

3.2) In trim I 2008 SC ... SRL a emis facturi de livrare marfa pentru trei clienti cantitatea facturata fiind de... mc cu o valoare de ... lei.

Din analiza avizelor de insotire a marfii rezulta ca total cantitate inscrisa in acestea este de .. mc rezultand o diferenta de... mc produse livrate dar nefacturate.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea prin estimare a veniturilor neanregistrate in evidenta contabila pentru aceasta cantitate.Au rezultat venituri, in suma de lei aferente celor ... mc produse de balastiera livrate pe baza de aviz de insotire marfa dar nefacturata pentru care s-a stabilit un impozit pe profit in suma de .. lei (.. lei x16%).

Temeiul legal in baza caruia a fost stabilit acest impozit este art.19, alin (1) si art.155 din Legea 571 pe 2003 privind Codul Fiscal, actualizat incepand cu 01.01.2008 , in ceea ce priveste impozitul pe profit si art.67, alin.(1) si (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat la data de 01.04.2008 referitor la posibilitatea organelor de impunere de estimare a bazei de impunere.

3.3) In trim I 2008, cand societatea a devenit platitoare de impozit pe profit aceasta a inregistrat in evidenta contabila facturi de prestari servicii emise de catre urmatorii parteneri: SC ... SRL., (factura nr... / ...2008, SC.... SRL facturile nr. ... / ...2008 , nr... / ...2008 ,nr../...2008 si nr../...2008).

La rubrica "explicatii privind obiectul facturii" pe aceste facturi sta inscris " prestari servicii conform contract".

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil deoarece:

a) nu s-au prezentat situatii de lucrari pe obiectivele realizate, documente de receptie sau de confirmare a timpului lucrat efectiv si de dislocare a utilajelor cu care s-au efectuat lucrarile, precum nici care este personalul deservent, dar nici orice alt document care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate in conformitate cu art.21, alin (4), lit m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.48 din HG 44/2004 in Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

b) din analiza situatiilor financiare depuse la data de2006 de catre SC.. ... SRL rezulta ca aceasta societate nu detine utilaje in patrimoniu, obiectul de activitate al acesteia fiind de altfel comertul. Din data de 26.02.2007 aceasta firma intra in stare de insolventa iar la data de 08.10.2007 i s-a declarat falimentul, rezultand astfel ca SC ... SRL nu poate face dovada realitatii prestarii efective a serviciilor mentionate in aceste facturi.

c) pentru facturile emise de catre SC .. SRL .. , jud. ... rezulta ca acestea nu au la baza un contract de prestari servicii conform art.21, alin.(4) , lit m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In baza acestor constatari organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei aferent neacordarii deductibilitatii cheltuielilor inscrise in facturile de prestari servicii mentionate anterior in suma totala de .. lei (.....x 16%) lei.

In concluzie pentru total perioada verificata s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei** pentru care s-au calculat pana la data de2008 **majorari de intarziere in suma de ... lei**, conform art.116, alin (1) din OG.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de de .. lei reprezentind : impozit pe profit suplimentar, impozit pe venit microintreprinderi, redeventa miniera , taxa de exploatare si accesorii aferente acestora stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC ... SRL** .

A. Referitor la suma de .. lei reprezentand: .. lei impozit pe profit suplimentar, .. lei accesorii aferente, .. lei redeventa miniera datorata suplimentar, .. lei accesorii aferente , ... lei taxa de exploatare datorata suplimentar si ... lei accesorii aferente.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care pentru aceasta diferenta suplimentara a fost formulata plingere penala.

In fapt, Prin Nota de constatare încheiata la data de 07.05.2008, Garda Financiara - Sectia Valcea a constatat ca agentul economic a desfasurat activitate de extractie si valorificare prin livrare a pietrisului si nisipului din albia raului Govora fara licenta sau permis de exploatare asa cum prevede Legea minelor nr.85/2003.

Pentru aspectele mai sus menționate, Garda Financiara, a formulat la data de 14.05.2008, sesizarea penală împotriva administratorului SC SRL - ... - apreciindu-se că acestea se încadrează printre faptele prevăzute și sancționate de art.57 , alin (2) din Legea 85/2003, a minelor.

De asemenea in urma controlului efectuat la aceasta societate, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Valcea au formulat plangerea penala nr... din data de2008 impotriva administratorului SC ... SRL d-ul... pentru desfasurarea de activitati de extractie, sortare si livrare produse de balastiera fara sa detina avizele, permisul de exploatare si fara sa declare si sa vireze la

bugetul statului taxa de exploatare si redeventa miniera, fapte ce contravin prevederilor Legii minelor nr. 85/2003, art.57 alin (2) . Plingerea penala a vizat totodata si inregistrarea in contabilitate de catre SC ... SRL de cheltuieli in baza facturilor emise de catre SC ... SRL, SC .. SRL, SC ... SRL, documente ce nu pot demonstra provenienta lor legala, fapta ce constituie infractiune prevazuta de art.9 lit.c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

In drept, art.214 alin.1 lit. a din OG 92/2003, rep. privind Codul de procedura fiscala precizeaza ca :

“Organul de solutiere competent **poate suspenda**, prin decizie motivata, solutierea cauzei atunci cand :

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele de drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o intrairire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa”.

Speța supusă soluționării este dacă petenta avea dreptul de a-și include pe cheltuieli aceste facturi, în condițiile în care documentele utilizate nu pot demonstra proveniența lor legală si totodata daca avea obligatia platii taxelor prevazute de Legea minelor in conditiile in care aceasta a desfasurat activitate de extractie si livrare produse de balastiera fara licenta sau permis de exploatare potrivit dispozitiilor legale.

Având în vedere însă că între stabilirea obligațiilor bugetare datorate de petentă în sumă totală de ... lei, constatate prin Decizia de impunere nr. ... din ...20078 si Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2008 anexa la aceasta si stabilirea caracterului infractiional al faptelor savarsite de administratorul acesteia, exista o interdependenta relativa, în sensul că indiferent dacă acestea sunt sanctionate sau nu de legea penala, aceasta nu incumbă asupra legalității înregistrării în contabilitate a operatiunilor respective si totodata asupra evidentierii si virarii efective a taxelor la bugetul statului, organele de solutiere apreciaza ca se pot pronunta pe fondul cauzei înainte de a se finaliza solutierea laturii penale.

Fața de cele de mai sus și văzând dispozițiile art.214 alin.1 lit.a din OG 92/2003 rep., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se investește cu solutierea pe fond a contestatiei, pe cale administrativa pentru suma contestata de .. lei, ce contine și accesoriile totale aferente prejudiciului pentru care au fost anterior sesizate organele de cercetare penala.

1. Referitor la suma de .. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

În fapt, conform declaratiei 010, nr.../...2008 depusa de catre SC .. SRL la Administratia Finantelor Publice a Orasului Baile Govora, existenta in copie la dosarul cauzei, din trim I 2008 aceasta a devenit platitoare de impozit pe profit, in conformitate cu prevederile art.104, alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

a) In perioada 01.01.2008 - 31.03.2008, societatea a inregistrat venituri totale in suma de ... lei, cheltuieli totale de.. lei iar contul 121 “ profit si pierdere “ prezinta un sold creditor in suma de .. lei.

Pentru trim I 2008 cu declaratia nr.../...2008, societatea a declarat impozit pe profit in suma de.. lei pe care l-a si achitat cu documentul de plata nr.. din2008.

Pentru profitul inregistrat de catre SC.. SRL conform evidentei contabile, inspectia fiscala a stabilit ca aceasta datora impozit pe profit aferent in suma de .. lei (.. lei + .. lei) x 16% avand in vedere ca nu au fost declarate alte cheltuieli nedeductibile in afara celor cu impozitul pe profit in suma de ... lei, care apar inregistrat in contul 691 “ cheltuieli privind impozitul pe profit ”.

Deoarece societatea a virat la data de ...2008 suma de .. lei reprezentand impozit pe profit, inspectia fiscala a stabilit un debitul suplimentar de .. lei (.. ..) lei.

b) Tot în trim I 2008 SC .. SRL a emis facturi pentru livrarile de produse de balastiera pentru societati ca SC .. SRL, SC .. SRL si SC .. SRL in cantitate totala de .. mc, valoarea facturilor emise fiind de ... lei.

Conform avizelor de insotire a marfii a rezultat insa ca pentru acesti clienti SC .. SRL a livrat cantitatea de .. mc de produse de balastiera adica cu .. mc mai mult decat cantitatea facturata (.. - ..).

Pentru diferenta de .. mc produse de balastiera livrate dar nefacturate, inspectia fiscala a stabilit prin estimare in functie de preturile practicate de catre societate cu acesti clienti nivelul veniturilor aferente acestor livrari, in suma de ... lei, cu un impozit pe profit aferent in suma de .. lei (**.. lei x16%**).

Temeiul legal in baza caruia a fost calculat impozitul pe profit este : art.155, alin (1), art. 19, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, referitor la obligatia furnizorului de a emite o factura fiscala pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii si referitor la calculul profitului impozabil, precum si potrivit prevederilor art.67, alin (1) si (2) din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, referitor la posibilitatea estimarii de catre organul fiscal a marimii bazei de impunere atunci cand aceasta nu poate fi determinata.

c) In perioada 01.01.2008 - 31.03.2008 in evidenta contabila a SC ... SRL au fost inregistrate cheltuieli cu facturi de prestari servicii emise de catre SC SRL ..si SC .. SRL Rm. Valcea in valoare totala de .. lei inclusiv TVA.

Aceste facturi au in scris la rubrica " Denumirea produselor sau a serviciilor" - " prestari servicii conform contract " .

Echipele de inspectie fiscala a considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile cu aceste servicii, intrucat nu s-a demonstrat realitatea prestarii acestora, la SC .. SRL declarandu-se falimentul din data de 08.10.2007, iar pentru factura emisa de catre SC ... SRL nu exista contract de prestari servicii.

Astfel ca potrivit art.21, alin.(4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si potrivit pct.48 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin HG 44/2004 pentru aceste cheltuieli inregistrate in evidenta contabila si considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de.. lei (...lei x16%).

Pe total perioada, impozitul pe profit suplimentar stabilit de echipa de inspectie fiscala este in suma de ... lei (.. lei+.. lei+.. lei).

În drept, referitor la calculul profitului impozabil art. 19, alin (1) din din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

Art.19

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

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil art.21 alin. (4) lit. m) din acelasi act normativ precizeaza:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte:[...] "

Pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG 44/2004, in aplicarea art.21 alin.(4), lit. m) din Codul Fiscal precizeaza:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

Referitor la estimarea bazei de impunere art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, mentioneaza:

“(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(2) În situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Referitor la obligatia contribuabililor de a completa declaratiile fiscale, art. 82, alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza:

“ Forma si continutul declaratiei fiscale [...]”

(3) Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale înscriind corect, complet si cu buna-credinta informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei sale fiscale. Declaratia fiscala se semneaza de catre contribuabil sau de catre împuternicit.”

Din prevederile legale precizate anterior, rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli care sunt efectuate pentru realizarea de venituri impozabile si care sunt justificate cu documente care sa ateste prestarea efectiva a acestora.

De asemenea organele fiscale pot estima marimea bazei de impunere in vederea stabilirii impozitului , atunci cand aceasta nu poate fi determinata, tinand cont de pretul de piata al tranzactiei si avand in vedere elemntele cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

Fata de situatia de fapt prezentata, rezulta ca petenta , a optat si a devenit platitoare de impozit pe profit incepand cu luna ianuarie 2008 prin depunerea la Administratia Finantelor Publice a Orasului Baile Govora a Declaratiei de mentiuni cod “010” inregistrata cu nr.954/31.01.2008.

Acest aspect este in conformitate cu art.104, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care prevede ca: “ Microintreprinderile platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor pot opta pentru plata impozitului pe profit incepand cu anul fiscal urmator.Optiunea se exercita pana la data de 31 ianuarie a anului fiscal urmator celui pentru care s-a datorat impozit pe veniturile microintreprinderilor”.

Cum pana la data de 31.12.2007 SC ... SRL era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor iar in data de 31.01.2008 aceasta a optat pentru plata impozitului pe profit pentru anul 2008, prin depunerea declaratiei de mentiuni “010”, rezulta ca in mod corect organele de impunere au stabilit impozit pe profit in sarcina petentei pentru trim I 2008 , potrivit categoriri de platitor pentru care aceasta a optat din proprie initiativa.

Referitor la sustinerile petentei potrivit carora echipa de inspectie fiscala a interpretat eronat prevederile din art.104 alin. 6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, intrucit ar fi completat in mod gresit declaratia de mentiuni 010, fiindu-i in

continuare aplicabile prevederile art. 103 si urmatoarele din Codul Fiscal, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei din urmatoarele considerente :

1) faptul ca SC ... SRL a devenit platitoare de impozit pe profit rezulta din propria optiune pe care aceasta a exercitat-o prin depunerea declaratiei de mentiuni "010".

2) in declaratie de mentiuni 010, depusa de petenta contributiile care se platesc pentru drepturile salariale sunt bifate ca fiind lunare, aspect valabil numai pentru platitorii de impozit pe profit.

Admitand ca intr-adevar s-a gresit la completarea declaratiei de mentiuni 010 adica s-a completat in mod eronat rubrica "impozit pe profit" in loc de "Impozit pe veniturile microintreprinderilor", se retine ca petenta avea posibilitatea legala de corectare a acesteia , de care nu s-a folosit , deoarece la data inceperii inspectiei fiscale in luna iunie 2008 nu fusese depusa o alta declaratie de mentiuni la unitatea fiscala teritoriala, respectiv AFP Baile Govora.

Astfel ORDINUL Nr. 1212 din 17 septembrie 2002 pentru aprobarea formularisticii necesare aplicarii Ordonantei Guvernului nr. 82/1998 privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

" Instructiuni de completare a formularului "Declaratie de înregistrare fiscala/Declaratie de mentiuni pentru persoane juridice, asociatii familiale si asociatii fara personalitate juridic (010)"

[...]. Declaratie de înregistrare fiscala se completeaza la înfiintare, iar declaratie de mentiuni se completeaza ori de câte ori se modifica datele declarate anterior.

Atentie! În cazul declaratiei de mentiuni se completeaza toate rubricile formularului cu datele valabile la momentul declararii, indiferent daca acestea au mai fost declarate."

3) Mai mult decit atat, in data de 25.04.2008 prin Declaratie 100 " Declaratie privind obligatiile de plata la bugetul de stat" petenta a declarat impozit pe profit in suma de .. lei si nu impozit pe veniturile microintreprinderilor, iar impozitul pe profit astfel declarat a fost si virat cu documentul nr... din data de2008.

Referitor la neanregistrarea in contabilitate de catre societate a intregii cantitati de produse de balastiera livrate catre diversi clienti, cantitatea livrata pe baza de avize de insotire a marfii fiind mai mare cu ... mc decat cea facturata si efectiv inregistrata in evidente se retin urmatoarele:

Potrivit art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , alin 1) : "*Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, [...] trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar [...]*".

Totodata, in cazul in care marimea bazei impozabile nu poate fi determinata organul fiscal o poate estima avand in vedere pretul de piata al tranzactiei si avand in vedere elementele cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile art.67 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.

Asa cum rezulta din situatiile centralizatoare intocmite de catre echipa de inspectie fiscala, existente in copie la dosarul cauzei, cantitatile de produse livrate care au fost facturate nu coincid cu cele care au fost livrate pe baza de avize de insotire a marfii, rezultind o diferenta de .. mc produse livrate pe care societatea nu le-a inregistrat in evidenta contabila, cu consecinta diminuarii veniturilor si respectiv a profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent .

Drept urmare, pentru stabilirea corecta a bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit in conformitate cu prevederile art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele de control au procedat la stabilirea prin estimare a veniturilor aferente acestei diferente de produse livrate pe baza de avize de insotire a marfii si nefacturate avand in vedere preturile practicate de catre petenta cu aceiasi clienti, rezultind venituri in suma de .. lei.

Pentru veniturile astfel calculate, se retine ca in mod legal s-a stabilit un impozit pe profit de plata in sarcina petentei in suma de .. lei (.. lei x 16%).

In ceea ce priveste facturile de prestari servicii, emise de catre SC SRL .., si SC .. SRL Rm. Valcea, in trim I 2008 si pe care petenta le-a inregistrat in evidenta contabila, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

Cheltuielile in cauza au fost inregistrate in evidenta contabila fara a avea la baza documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor in folosul acivitatii desfasurate de petenta, respectiv situatii de lucrari pe obiectivele realizate, sau pe client, documente de receptie sau de confirmare a timpului lucrat sau de dislocare a utilajelor cu care s-au efectuat lucrarile, etc.

In contestatia formulata petenta sustine ca aceste servicii au fost prestate in baza contractelor incheiate cu cele doua societati si care au ca obiect prestari de servicii necesare indeplinirii scopului si realizarii obiectului de activitate al societatii.

In justificarea acestor sustineri, petenta nu vine insa cu nici un alt argument sau document (ex. Contractele incheiate in acest sens, documente de receptie a serviciilor prestate etc) care sa justifice necesitatea si realitatea prestarilor de servicii in cauza.

Mai mult decat atat cu adresa nr.../.../...2008 Activitatea de Inspectie Fiscala 2 din cadrul DGFP Arges a comunicat DGFP Valcea ca SC .. SRL nu functioneaza la sediul social declarat, asociatii nu au putut fi contactati si ca acestei societati i s-a intocmit sesizare penala in baza prevederilor art.(9) , alin (1), lit b) si (f) din Legea 241/2005.

Mai mult decit atit, potrivit celor precizate in Raportul de inspectie fiscala prestarile de servicii inscrise in facturile prezentate ca fiind emise de catre SC SRL nu au la baza un contract ferm asa cum prevede art.21, alin 4 lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal,acesta nefiind prezentat nici organelor de inspectie fiscala nici organelor de solutionare cu ocazia formularii contestatiei.

In ceea ce priveste SC ... SRL Rm. Valcea, potrivit Situatiilor financiare depuse sub nr.../...2006 si a balantei de verificare de la data de 30.06.2006, rezulta ca aceasta societate, nu detine utilaje in patrimoniu.

Totodata potrivit datelor furnizate de biroul procedura insolventa si lichidari din cadrul DGFP Valcea, aceasta societate a intrat in lichidare prin insolventa in luna februarie 2007 iar in 08.10.2007 i s-a declarat falimentul.

In acest caz, rezulta fara achivoc ca SC ... SRL Rm. Valcea nu mai putea desfasura activitate sau nu mai putea emite facturi decit ca urmare a derularii procedurii de lichidare prin intermediul si cu acceptul lichidatorului judiciar numit de instanta judecatoreasca competenta.

Analizand documentele depuse la dosarul contestatiei, in speta facturile fiscale emise de catre societatile mentionate anterior in perioada 01.01.2008 -31.03.2008, pentru care nu s-a acordat drept de deductibilitate la calculul profitului impozabil, respectiv factura nr.../...2008 emisa de SC ... SRL .. si facturile nr... / ...2008, nr... / ...2008, nr.. ...2008 si nr. / ..2008 emise de catre SC ... SRL Rm. Valcea, rezulta ca la rubrica " Cumparator " apare inscrisa societatea SC .. SRL si nu SC . SRL in contabilitatea careia au fost evidentiata acestea.

Acest fapt , respectiv emiterea facturilor de prestari servicii pe numele SC .. SRL si inregistrarea acestora in evidenta contabila a SC .. SRL constituie inca un motiv in plus pentru neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu aceste prestari de servicii.

In concluzie, având în vedere considerentele reținute anterior, actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, se rețin ca neantemeiate susținerile petentei la acest capăt de cerere, organele de inspectie fiscala stabilind în mod corect un impozit pe profit suplimentar in suma de .. lei **Ron**.

2. Referitor la suma de .. lei reprezentând: redeventa miniera si .. taxa pe activitatea de prospectiuni, exploatare, exploatare a resurselor minerale.

Cauza supusa solutionarii este daca aceste taxe sunt datorate de catre SC .. SRL in conditiile in care aceasta a desfasurat activitate de extractie si valorificare prin livrare a produselor de balastiera utile pentru constructii (nisip, pietrisuri), fara a declara si achita obligatiile fiscale aferente acestei activitati.

In fapt, in perioada 08.11.2007 - 31.03.2008, adica de la data infiintarii SC .. SRL a desfasurat activitate de extractie si valorificare prin livrare a produselor de balastiera, fara sa detina autorizatiile prevazute de Legea nr.85/2003 a minelor si fara sa calculeze sa declare si sa vireze obligatiile fiscale aferente.

In data de 05.11.2007, intre SC .. SRL si SC .. SRL, prima societate in calitate de vanzator iar cea de-a doua in calitate de cumparator a intervenit contractul de vanzare cuparare comerciala nr..., prin care societatea vanzatoare se obliga sa vanda iar cumparatorului se obliga sa cumpere cantitatea de .. mc produs reprezentand "refuz de ciur", in valoare totala de .. lei.

Prin acest contract s-a stipulat, la cap. IV, ca plata produselor vandute se va face de catre cumparator la epuizarea stocului.

Organele de control au considerat ca in acest fel societatea nou infiintata s-a sustras de la plata redeventei miniere si a taxei de exploatare iar cea de-a doua firma, adica vanzatoarea neobtinand venituri nu a mai calculat taxele prevazute de legea minelor pentru activitatea de exploatare roci utile pentru constructii.

De asemenea in data de 07.05.2008, Garda Financiara Sectia Valcea, la solicitarea A. N. Apele Romane - Directia Apelor Olt a efectuat un control la aceasta societate, urmare caruia s-a intocmit Nota de Constatate nr. ../...2008 din care rezulta ca SC.. SRL, a desfasurat activitate de extractie si valorificare prin livrare a produselor de balastiera, fara sa detina autorizatiile prevazute de Legea 85/2003 a minelor si fara sa achite obligatiile fiscale aferente.

Urmare acestor constatari, s-a inaintat plangerea penala nr../...2008 pentru constatarea existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazuta si pedepsita de art.57, alin 2 din Legea minelor nr.85/2003.

Intrucat SC .. SRL in perioada 05.11.2007 - 31.03.2008 a desfasurat activitate de extractie si valorificare prin livrare a produselor de balastiera, fara sa achite obligatiile fiscale aferente acestei activitati la bugetul general consolidat al statului, in conformitate cu prevederile art.44 din Legea 85/2003, a minelor modificata prin OUG nr.101/2007 organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina acesteia **taxa de exploatare in suma de 88 lei si redeventa miniera in suma totala de ... lei.**

In drept, art. 44 din Legea 85/2003 a minelor, modificata de OUG 101/2007 referitor la taxele la care sunt obligate persoanele juridice care desfasoara activitati de prospectiune, exploatare a resurselor minerale, mentioneaza:

"(1) Titularii licentelor/permiselor sunt obligati la plata catre bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de prospectiune, explorare si exploatare a resurselor minerale, precum si a unei redevente miniere.[...]

(4) Taxa anuala pentru activitatea de exploatare se stabileste la 25.000 lei/km²."

Art. 45 din acelasi act normativ mentioneaza :

(1) Redeventa miniera convenita bugetului de stat se stabileste, la incheierea licentei ori la eliberarea permisului de exploatare, la o cota procentuala din valoarea productiei miniere, dupa cum urmeaza:[...]

c) 10% pentru roci utile, cu exceptia rocilor ornamentale si a pietrelor pretioase si semipretioase, la care cota este 15%;[...]"

ORDINUL Nr. 211 / 2007 pentru modificarea si completarea Instructiunilor tehnice privind modul de raportare si de calcul al valorii productiei si redeventei miniere datorate de catre titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale pentru Resurse Minerale nr. 74/2004 prevede:

2. La articolul I litera B punctul 2, litera a) se modifica si va avea urmatorul cuprins:

"a) Pentru titularii licentelor de exploatare si ai licentelor de explorare care efectueaza exploatare experimentală, precum si pentru titularii permiselor de exploatare, conform prevederilor art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificarile si completarile ulterioare*), redeventa este data de valoarea productiei miniere, care se calculeaza pe baza preturilor de livrare practicate în perioada de raportare si a cantitatilor de produse miniere comercializate în aceasta perioada, indiferent de modul de comercializare (în stare bruta sau prelucrate). Din valoarea productiei miniere rezultate nu se vor scadea cheltuielile de prelucrare.

Cotele procentuale ale redeventei miniere datorate sunt cele prevazute la art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificarile si completarile ulterioare*)."

Potrivit situatiei de drept prezentate persoanele juridice care desfasoara activitate de exploatare a resurselor minerale sunt obligate la plata catre bugetul de stat a unei *taxe pentru activitatea de exploatare a resurselor minerale*, precum si a unei *redevente miniere*.

Nivelul taxei pentru activitatea de exploatare a resurselor minerale se stabileste in lei / Km², si va fi actualizat anual, la propunerea autoritatii competente, prin hotarâre a Guvernului, în functie de rata inflatiei, conform prevederilor alin (5) din Legea 85/2003 a minelor. De asemenea aceasta taxa se datoreaza anual si se plateste anticipat pentru anul viitor, pâna la data de 31 decembrie a anului în curs asa cum se precizeaza la alin (6) din acelasi act normativ.

In ceea ce priveste *redeventa miniera*, nivelul acesteia este dat de valoarea productiei miniere, care se calculeaza pe baza preturilor de livrare practicate în perioada de raportare si a cantitatilor de produse miniere comercializate în aceasta perioada, indiferent de modul de comercializare (în stare bruta sau prelucrata) si se calculeaza prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea productiei miniere.

Avand in vedere situatia de fapt prezentata, rezulta ca SC.... SRL a desfasurat activitate de exploatare (extractie si valorificare prin livrare) a produselor de balastiera (pietrisuri si nisipuri) fara sa detina autorizatiile prevazute de Legea minelor nr.85/2003 si fara sa achite obligatiile fiscale aferente.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestatiei, respectiv situatia iesirilor din gestiune pe lunile noiembrie - decembrie 2007 si ianuarie - martie 2008 si potrivit constatarilor mentionate in raportul de inspectie fiscala rezulta ca petenta a inregistrat venituri din vanzarea produselor finite in contul 701 in suma de .. lei pentru anul 2007 si ... lei pentru anul 2008.

In contestatia formulata petenta sustine ca organele de inspectie fiscala au apreciat subiectiv faptul ca in contractul de livrare al produsului " refuz de ciur" de la SC .. SRL la SC ... SRL a fost introdusa clauza potrivit careia plata produsului livrat se va face la epuizarea stocului astfel incat cele doua societati sa se sustraga de la plata taxelor si impozitelor ce decurg dintr-o astfel de tranzactie, in speta redeventa miniera si taxa de exploatare.

Sustinerea petentei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat plata taxei de exploatare si a redeventei miniere se face in conformitate cu prevederile Legii 85/2003 a minelor astfel cum este ea modificata de OUG 101/04.10.2007, adica :

-pentru redeventa miniera plata acesteia se face conform art.45 alin (4):“Redeventa miniera este datorata din ziua începerii realizarii productiei si este platibila trimestrial, cu scadenta pâna la data de 20 a primei luni a trimestrului urmator.”

-pentru taxa de exploatare, conform art.44, alin.(6) astfel: “Taxele prevazute la alin. (2) - (4) se datoreaza anual si se platesc anticipat pentru anul viitor, pâna la data de 31 decembrie a anului în curs.”

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia “refuzul de ciur” nu poate intra in categoria “rocilor utile”, pietrisul si nisipul neavand dimensiunile prevazute de lege, ele fiind inferioare acestor roci, nici aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei din urmatoarele considerente :

*Ordinul nr.146/17.06.2004 privind aprobarea Instructiunilor tehnice de reglementare a eliberarii permiselor de exploatare la art.2 precizeaza: “**Rocile utile**, exploatabile pe baza de permis de exploatare, **sunt rocile utilizabile în constructii, direct sau prin prelucrare**, si anume:...”*

*Ordinul 40/29.04.2005 de modificare a Ordinului nr.146/17.06.2004, tot la art. 2 mentioneaza: “ **Rocile utilizabile în constructii**, direct sau prin prelucrare, exploatabile pe baza de permis **sunt urmatoarele: nisipul, pietrisul**, gresia, marna, argila, gipsul, calcarul industrial ...”.*

Drept urmare, potrivit reglemantarilor legale mai sus mentionate pietrisul si nisipul fac parte din rocile utile, utilizabile in constructii, sustinerile petentei fiind neintemeiate.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia, organele de inspectie fiscala au apreciat in mod eronat ca au fost utilizate utilajele si forta de munca apartinand SC..., care din intimplare are acelasi administrator , nici acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei din urmatoarele considerente :

In contestatia asa cum a fost formulata petenta sustine ca nu detine nici un utilaj si nici forta de munca de natura a efectua operatiuni de exploatarea produselor de balastiera, or in atare situatie nu se justifica inregistrarea de catre aceasta de venituri in contul 701 “ Venituri din vanzarea produselor finite” in anul 2007 suma de...lei iar in anul 2008 in suma de...ei.

Potrivit “Situatiei iesirilor din gestiune pe lunile noiembrie - decembrie 2007 si ianuarie - martie 2008” anexa la raportul de inspectie fiscala rezulta ca petenta a desfasurat activitate de exploatare si valorificare prin livrare a produselor de balastiera si a obtinut venituri din aceasta, pe care le-a evidentiat in ct. 701.

Astfel ca, obtinerea produselor finite, pe care le-a valorificat ulterior realizand venituri nu se putea face fara utilizarea de utilaje si forta de munca, sustinerile petentei in acest sens aparind ca neintemeiate.

***In concluzie**, rezulta ca pentru activitatea de extractie si valorificare prin livrare a produselor de balastiera organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect in sarcina SC .. SRL taxa de exploatare in suma de .. lei si redeventa miniera in suma de .. lei.*

3. Referitor la majorările de întârziere in suma de .. lei reprezentand:... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, .. lei majorari de intarziere aferente redeventei miniere si ... lei majorari de intarziere aferente taxei pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale.

Speta supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot pronunta asupra legalitatii masurii dispuse in conditiile in care in decizia de

impunere ce face obiectul cauzei, temeiul legal precizat nu corespunde cu perioada cand s-a constata fapta.

In fapt, in perioada 08.11.2007 - 31.03.2008, SC ... SRL a desfasurat activitate de extractie si valorificare prin livrare a produselor de balastiera, fara sa detina autorizatiile prevazute de Legea nr.85/2003 a minelor si fara sa calculeze, sa declare si sa vireze obligatiile fiscale aferente.

Pentru activitatea desfasurata organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 08.11.2007 - 31.03.2008 in sarcina SC .. SRL taxa de exploatare in suma de 88 lei si redeventa miniera in suma de .. lei.

Incepand cu 01.01.2008, cu declaratia de mentiuni nr. ../...2008 SC ... SRL a optat pentru trecerea in categoria platitorilor de impozit pe profit.

Chiar daca a optat pentru plata impozitului pe profit, SC .. SRL nu a calculat si nu a achitat acest impozit aferent profitului inregistrat in trim I 2008, astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la calculul acestuia, stabilind astfel un impozit pe profit in suma de .. lei.

De asemenea tot in aceasta perioada contestatoarea a efectuat livrari de produse de balastiera , pe baza de avize de insotire a marfii fara sa le factureze, in cantitate de .. mc si fara sa le evidentieze in contabilitate.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au calculat venitul aferent acestor livrari in suma de .. lei si implicit impozitul pe profit aferent in suma de .. lei.

Tot in perioada trim I 2008 in evidenta contabila a SC.. SRL au fost inregistrate facturi cu prestari de servicii emise de catre SC .. SRL .. si SC.. SRL Rm. Valcea fara sa existe documente justificative care sa ateste realitatea prestarii efective a acestor servicii , de asemenea nu a existat contract de prestari servicii in cazul SC .. SRL , iar facturile respective au inscrise la rubrica cumparator SC .. SRL in loc de SC ... SRL.

Pentru aceste constatari echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente acestor facturi in suma de 23.027 lei stabilind un impozit pe profit in suma de ... lei.

Pentru total impozit pe profit stabilit suplimentar , in suma de .. lei si pentru taxa de exploatare in suma de .. lei precum si pentru redeventa miniera in suma de ... lei , debite stabilite suplimentar de catre organele de control au fost calculate **majorari de intarziere aferente in suma totala de .. lei astfel** : ... lei aferente impozitului pe profit, ... lei aferente redeventei miniere si .. lei aferente taxei pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale.

Temeiul de drept in baza carora au fost stabilite aceste majorari este OUG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala , art.(116), alin 1).

In drept, art. 119, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, precizează :

“ Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Art.120, din acelasi act normativ referitor la calculul si nivelul majorărilor de întârziere precizeaza la alin (1) si (7) urmatoarele :

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Organele de inspectie fiscala aveau obligatia precizarii, in decizia de impunere, care reprezinta titlul de creanta susceptibil de a fi contestat, la temeiul de drept, articolul de lege incalcat de petenta, in vigoare la data la care s-a produs fapta constatata.

Atat in raportul de inspectie fiscala cat si in decizia de impunere apare invocat ca si temei de drept pentru majorarile de intarziere calculate, dispozitiile art. 116, alin 1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dar care sunt valabile in varianta republicata la data de 26 sept. 2005 si care fac referire la dobanzi, dar care ulterior prin renumerotare in varianta codului de procedura fiscala republicata la data 31.07.2007 a devenit art.120 , alin. (1), valabil la data producerii faptei.

ART. 116 alin 1) din OG 92/2003 republicat la data de 26 sept. 2005, avut in vedere de echipa de inspectie fiscala mentioneaza:

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv .”

ART. 120 , alin 1) din acelasi act normativ si care trebuia de fapt mentionat de catre inspectia fiscala se refera practic la acelasi aspect:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

Faptul ca termenul de dobanzi a fost inlocuit cu cel de majorari de intarziere este precizat tot in OG 92/2003 republicat la data de 26.09.2005, la Art.4 alin 2, astfel:

“(2) În toate actele normative în care se face referire la notiunile de dobânzi si/sau penalitati de întârziere aceste notiuni se înlocuiesc cu notiunea de majorari de întârziere.”

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept in vigoare pe perioada verificata pentru accesoriile calculate pentru obligatia principala, chiar daca in esenta asa cum au fost redade mai sus, continutul acestor articole este acelasi desi au numerotari diferite si se refera la obligatia operatorilor economici de a achita accesorii pentru nevirarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, catre bugetul statului.

In contestatia formulata petenta mentioneaza ca temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala pentru calculul majorarilor de intarziere respectiv art.116, alin 1 se refera la institutia compensarii, nicidecum la cea a majorarilor de intarziere.

Potrivit dispozitiilor art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala "In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal [...]"

Drept urmare, având în vedere situația de fapt si de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii accesoriilor în sumă de .. **lei reprezentand:**.. *lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, .. lei majorari de intarziere aferente redeventei miniere si .. lei majorari de intarziere aferente taxei pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale.*

Acest fapt impune desființarea CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 , 2.13 -accesorii impozit pe profit, accesorii redeventa miniera, accesorii taxa pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale, din Decizia de impunere nr. ../...2008 și CAP III, respectiv - accesorii impozit profit, accesorii redeventa miniera si accesorii taxa pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale din raportul de inspecție fiscală nr... încheiat la data de 02.07.2008 și refacerea acestora potrivit considerentelor retinute anterior, potrivit dispozitiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

“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.

B. Referitor la suma de .. lei impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Cauza supusa solutionarii este daca masura stabilirii impozitului pe veniturile microintreprinderilor in suma de .. lei, in sarcina SC .. SRL este legala in conditiile in care petenta nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr. ../...2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ../...2008 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Rm Valcea - Activitatea de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare în sumă totală de .. lei, reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor.

În data de 11.08.2008, petenta a formulat contestație, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, sub nr..., în care menționează că, contestă decizia de impunere nr... / ...2008 și raportul de inspecție anexă la aceasta, fara a aduce argumente în ceea ce privește suma de... lei impozit pe venitul microintreprinderilor stabilit in sarcina sa de care organele de inspectie fiscala.

In perioada 08.11.2007 - 31.12.2007, adica de la infiintare si pana la finele anului 2007, SC .. SRL a optat sa functioneze ca microintreprindere in temeiul art.104, alin.(3) din Legea 571/2003 fiind obligata in acest sens la plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor, daca conditiile de la art.103, lit a) si d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal sunt indeplinite la data inregistrarii la Registrul Comertului.

Operatorul economic a inregistrat la finele anului 2007 venituri din vanzarea produselor de balastiera in suma totala de .. lei. Societatea a declarat prin declaratia nr.../....2008, la rubrica impozit pe venit microintreprindere suma de.... lei.

In aceste conditii, in conformitate cu art.105 ,107 si 110 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum si potrivit prevederilor art.82, alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala organele de control au calculat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de .. lei aferent veniturii inregistrat de societate de ... lei.

De asemenea, SC .. SRL a emis facturi pentru produse de balastiera, livrate catre SC ... SRL, in valoare de .. lei continand o cantitate de .. mc de produs.

Din verificarea avizelor de insotire a marfii se constata ca total cantitate livrata catre aceasta societate este in suma de .. mc produs rezultand astfel o diferenta de ... mc pentru care SC ... SRL nu a emis facturi de livrare neanregistrand astfel veniturile realizate si nici impozitul eferent.

Astfel ca, organele de inspectie fiscala au stabilit prin estimare, pentru diferenta de 48 mc venituri in suma de .. lei (.. lei :.. mc = .. lei/mc si .. mc x.. lei/mc =.. lei) la care corespunde un impozit in suma de .. lei (... leix16%) in conformitate cu prevederile art.155 si 105 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si conform art.67, alin(1) si (2) din OG 92/2003 republicata privind Codul de Procedura fiscala.

Rezulta astfel total impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit in sarcina SC ... SRL **de.. lei** (.. lei + .. lei).

În drept, art.206, alin.1 lit. c si d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează : "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

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

De asemenea, art.213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de

documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește sumele de mai sus și măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, contestația formulată apare ca nemotivată pentru suma de 873 lei Ron impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In concluzie , având în vedere considerentele de mai sus se reține că impozitul pe veniturile microintreprinderilor în suma de .. lei a fost legal stabilit în sarcina petentei, urmând ca acțiunea formulată la acest capăt de cerere să fie respinsă ca nemotivată.

C. Referitor la suma de .. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor stabilite prin Decizia de impunere nr/...2008.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează majorările de întârziere în sumă de 138 lei calculate de echipa de control prin raportul de inspecție fiscală, dar care au fost preluate în mod eronat prin decizia de impunere nr./...2008, titlu de creanță susceptibil a fi contestat.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .. din ...2008, la Cap. III -Constatări fiscale, pct. A "Impozitul pe veniturile microintreprinderilor", 1.3. pentru suma de .. lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar, echipa de control menționează ca în conformitate cu art. 116 , alin.(1)din OG 92/2003, până la data de 25.06.2008 accesoriile, aferente acestuia, constând în majorări de întârziere sunt în sumă de ... lei.

Deasemenea, la punctul 2.3. pentru suma de .. lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar, echipa de control menționează ca în conformitate cu art. 116, alin.(1) din același act normativ accesoriile aferente constând în majorări de întârziere, sunt în sumă de... lei .

Totodată, la "Recapitulăția obligațiilor stabilite suplimentar", organele de inspecție fiscală consemnează următoarele :

- Impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar .. lei;	
- majorări de întârziere	.. lei
Total	.. lei

Prin Decizia de impunere nr. .. din ...2008, echipa de inspecție fiscală stabilește în sarcina SC ... SRL, la pct.2.11 "Obligații fiscale suplimentare de plată" următoarele :

- Impozit pe veniturile microintreprinderilor .. lei;	
- majorări de întârziere	.. lei
Total	.. lei

Din cele de mai sus rezulta ca față de sumă totală de .. lei consemnata prin Raportul de inspecție fiscală nr. .. din ...2008, reprezentând debit suplimentar și majorări de întârziere, prin Decizia de impunere nr. .. din ...2008 au fost stabilite obligații în sumă totală de .. lei, mai puțin cu suma de ... lei ce rezulta din preluarea eronată a sumei reprezentând majorări de întârziere (.. - ..).

In drept, pct. 47.1 din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate de HGR 1050/2004 cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza : " Erorile materiale reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea si sustinerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal . "

Asadar, raportat la prevederile legale susmentionate si avand in vedere situatia de fapt se retine ca intrucat omiterea preluarii sumei de .. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor, din Raportul încheiat la data de ...2008, in Decizia de impunere nr. . din ...2008 emisă de organele de impunere din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea, nu privește fondul actului administrativ fiscal atacat, respectiv existenta obligatiei de plata a acestora, aceasta reprezinta eroare materială, fiind operabile dispozitiile art.48 coroborate cu dispozitiile art 47 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscala care mentioneaza :

Art.48 " Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii."

Art.47 " Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desfiintat in conditiile prezentului cod ".

In aplicarea art. 47, din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 aprobate de HGR 1050/2004 la pct. 46.1 prevad :

"Actele administrative fiscale se modifica sau se desfiinteaza în situatii cum sunt:

a) îndreptarea erorilor materiale [..]"

Fata de cele de mai sus, avind in vedere situatia de fapt si de drept, organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta, urmand ca organele de impunere emitente ale actului administrativ fiscal contestat să procedeze la indreptarea erorii materiale susmenționate, respectiv preluarea în Decizia de impunere nr. ../ ..2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a sumei de .. lei reprezentând majorări de întârziere calculate în conformitate cu art.116 din OG nr. 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. din ...2008.

În concluzie , se impune desființarea în parte a Cap. 2.1.1. pct. 2 din Decizia de impunere nr. ../...2008, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Jud. Vâlcea să emiă un nou act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor reținute anterior.

Drept urmare, se va face aplicarea dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

"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.

Totodata, avind in vedere dispozitiile pct. 12.6 din Instructiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005, care stipuleaza ca in situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare, organele de solutionare nu se vor mai pronunta pe fondul cauzei.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) art.209 alin. (1) lit. a), art.216, alin.(1) și alin (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

DECIDE

Art.1 Respingerea contestației formulate de **S.C. .. SRL** ca neantemeiata pentru suma de .. lei, reprezentand :.. impozit pe profit, .. lei redeventa miniera si .. lei taxa pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale.

Art.2 Respingerea contestației formulate de **S.C. .. SRL** ca nemotivată pentru suma de .. lei, reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Art.3 Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. ../ ...2008, pentru suma totala de .. lei, CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - majorari de intarziere impozit pe profit în sumă de .. lei, majorari de intarziere redeventa miniera în sumă de .. lei, majorari de intarziere taxa pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale în sumă de .. lei , majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor, in suma de .. lei și CAPIII, majorari de intarziere impozit pe profit , majorari de intarziere redeventa miniera, majorari de intarziere taxa pe activitatea de prospectiuni, explorare, exploatare a resurselor minerale, din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 02.07.2008 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR EXECUTIV,