

Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 297/2010/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L.**, prin contestația înregistrată sub nr. .../19.06.2008, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../30.04.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../29.04.2008, comunicate petentei la data de 22.05.2008, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Întrucât în cauză a fost declanșată procedura de cercetare penală, prin Decizia nr...../30.09.2008 D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații a suspendat soluționarea contestațiilor pentru suma totală de lei (..... lei reprezentând impozit pe profit + ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit + lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit + lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice + lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice + ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată + lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată + lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată), până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Potrivit pct.10.5 și 10.6 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,

“10.5. Organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.183 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, 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.**

10.6. 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 și irevocabil”.

Prin adresa nr./30.07.2010, Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P. Mureș a comunicat Sentința civilă nr...../02.12.2009, pronunțată de Tribunalul Mureș în cauza ce face obiectul dosarului nr..../2009, precizând totodată că aceasta este irevocabilă prin Decizia nr...../08.06.2010 pronunțată de Curtea de Apel Tg. Mureș în același dosar – prin care s-a admis în parte acțiunea în contencios administrativ formulată de S.C. S.R.L. împotriva Deciziei nr...../30.09.2008 emisă de D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații – comunicând de asemenea și Decizia nr..../08.06.2010 a Curții de Apel Tg. Mureș.

Având în vedere cele anterior prezentate, **procedura administrativă de soluționarea a contestației formulate de S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr./30.04.2008 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 penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- . lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mures, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../30.05.2008, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.

....30.04.2008 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 nr...../29.04.2008 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;

- potrivit dispozițiilor art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, durata efectuării inspecției fiscale la un contribuabil nu poate fi mai mare de trei luni, ori din cuprinsul actelor emise de inspecția fiscală, rezultă că acțiunea de control a demarat în data de 10.06.2007 și s-a finalizat în data de 29.04.2008, depășindu-se astfel termenul maxim prevăzut de lege;

- cu toate că la pagina 6 din raportul de inspecție fiscală se precizează că organele de control au procedat la întreruperea acțiunii în data de 10.08.2007 conform adresei nr...../10.08.2008, unității nu i s-a comunicat această adresă și nici reluarea controlului, ceea ce contravine prevederilor art.5 și 6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.708/08.09.2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale;

- de asemenea, au fost nesocotite de către organele de control prevederile art.103 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu cele ale art.100.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, cu privire la locul desfășurării inspecției fiscale;

- în anul 2006, actele societății au fost ridicate de organele de poliție ca urmare a sesizării Gărzii Financiare Mureș, care a efectuat în prealabil o verificare la societate și a stabilit ilegal impozite și taxe prin nota de constatare din 30.11.2006, înregistrată sub nr...../MS/04.12.2006, astfel că societatea nu a avut acces la propriile documente în timpul controlului, acestea nefiind restituite unității nici până la data curentă;

- controlul efectuat asupra documentelor ridicate de poliție s-a făcut la sediul organului fiscal, fără a se cere niciun fel de explicații reprezentanților societății, iar alte explicații date în legătură cu perioada respectivă nu au putut fi decât relative (aproximative), neavând baza documentară contabilă necesară;

- având în vedere faptul că există documente cu regim special înregistrate în contabilitate, iar unitatea a depus declarații fiscale la termenele legale, stabilirea bazei de impunere prin estimare s-a făcut ilegal;

- art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, nu se poate aplica mai înainte de aplicarea prevederilor art.7 din actul normativ anterior menționat, care consacră dreptul de apreciere și rolul activ al organului fiscal, în vederea stabilirii corecte a situației fiscale a contribuabilului, pe bază de constatări documentare complete și analiza tuturor împrejurărilor edificatoare în speță;

- situațiile în care poate avea loc estimarea bazei de impunere sunt cele în care contribuabilul nu depune declarații fiscale, refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, nu conduce evidența contabilă sau fiscală, sau nu și-a refăcut contabilitatea în cazul în care au dispărut evidențele contabile sau actele justificative;

- organul de inspecție fiscală face constatări care exced specialității sale și fără să considere ca fiind oportun să solicite o expertiză în construcții în temeiul prevederilor art.55 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu atât mai mult cu cât procedează la calcule tehnice, și se pronunță asupra unor faze de lucrări specifice fără a avea calificarea necesară în domeniu, fapt ce a generat calcule greșite, și în final impozite și taxe suplimentare de virat la bugetul de stat;

- organele fiscale au luat în calcul numai betonul produs și înscris în devizele de lucrări, nu și pozițiile înscrise în aceleași devize, cum ar fi: tencuieli, șlefuiuri și nivelări, operații în care se regăsesc o mare parte a materiilor prime folosite;

- "s-au avut în vedere toate cantitățile de materii prime folosite, dar nu și toate produsele finite rezultate din folosirea acestor materii prime. Este evident astfel că nu se poate afirma că societatea a bonat mai mult sort și ciment decât cantitatea totală de beton rezultată, în condițiile în care nu s-au luat în considerare și celelalte lucrări de construcții care au înglobat tocmai aceleași materii prime la care face referire organul de control (tencuiri, nivelări, șlefuiuri)";

- pentru anul 2004, organul de control a avut în vedere la stabilirea cantităților de sorturi și ciment rețetarul pentru beton B150, deși societatea a folosit și betoane de o consistență mai tare. Pentru dovedirea acestei susțineri societatea a fost nevoită să preleveze din șantier probe de beton, pe care le-a supus analizei de laborator, rezultând indubitabil că în lucrările executate s-a folosit un beton de o consistență mai tare, respectiv B300, fapt ce atrage automat schimbarea tuturor valorilor evidențiate în actul de control cu titlu de cheltuieli materii prime, pentru anul 2004;

- nu s-a avut în vedere faptul că, în anul 2004, societatea a utilizat plasă sudată și pentru alte activități decât cele consemnate, cum sunt: organizare de șantier, îngrădirea unor spații de depozitare și reparații

garduri; există bonuri de consum întocmite cu ocaziile respective, dar care nu au fost prezentate organului de control, deoarece nu au fost solicitate, inspectorii vizând doar plasa sudată necesară lucrărilor de construcții (turnări platforme beton);

- astfel, suma de ... lei reținută de inspecția fiscală cu titlu de materie primă (plasă sudată) neregăsită în devizele de lucrări, nu se poate imputa societății. Mai mult, se influențează prin aceasta valoarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a accesoriilor calculate de organele de control;

- a solicitat efectuarea unei expertize extrajudiciare, din care rezultă, atât scriptic cât și din planșe foto, realitatea celor afirmate;

- pentru edificarea pe deplin a organului de soluționare a contestației, a explicat în cuprinsul contestației, pentru fiecare categorie de materii prime și pentru fiecare an fiscal situația reală de fapt, cu reliefarea greșelilor de interpretare ale organelor de control, respectiv a cantităților de materiale (lucrări) care nu au fost luate în considerare la calculele finale;

- cu referire la pct. 2.1 din raportul de inspecție fiscală în care se cuprind constatări în legătură cu avansurile spre decontare în sumă de ... lei, învederează faptul că nota explicativă, despre care fac vorbire comisarii Gărzii Financiare Mureș, s-a luat unuia dintre asociați, respectiv d-lui care, fiind domiciliat în Germania, nu desfășura o activitate permanentă în societate și care, fiind întrebat dacă deține suma respectivă, a răspuns negativ;

- în condițiile în care s-a reținut că reprezentantul legal al societății este administratorul, era normal și firesc să se solicite nota explicativă acestei persoane;

- organele de control nu au determinat conform legii lipsa unei unități patrimoniale (banii din casierie) și nu au întocmit în acest sens inventarierea soldului de casă conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1.753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, care impun emiterea deciziei de inventariere, o comisie de inventariere, declarații de gestionar, etc., drept pentru care suma de lei nu poate fi datorată;

- într-o economie de piață prețurile sunt libere, deci nu se poate vorbi despre o valoare de tranzacționare standard. În consecință, suma de ... lei a fost tratată în mod nejustificat de către organele de control drept dividend, întrucât din documentele notariale rezultă că a achiziționat la prețul de ... lei terenuri în localitatea ..., jud. Mureș, achitând totodată taxe notariale în sumă de lei și impozit pe tranzacție de lei;

- scopul pentru care s-a efectuat această tranzacție a fost tocmai acela de a reuși cooptarea tuturor proprietarilor de terenuri din zonă în vederea înstrăinării proprietăților deținute, unitatea fiind interesată să

achiziționeze toate terenurile disponibile din zonă, având în vedere și poziția strategică a terenului respectiv;

- organul de control nu are suficiente justificări pentru a aprecia care este prețul pieței în zonă, știut fiind faptul că prețurile la terenuri au explodat în ultima perioadă;

- este evident că cele trei contracte ale persoanelor fizice din comuna, jud. Mureș, nu au fost declarate la adevărata lor valoare de tranzacționare, fiind declarate la valoarea minimă permisă de legislația notarială, tocmai pentru evitarea taxelor impuse de legiuitor; o persoană fizică nu are nici un interes să declare realitatea la notarul public, pe când o societate comercială nu se poate bucura de un asemenea privilegiu;

- era necesar ca organul de control să facă o comparație între tranzacții în care au fost implicate societăți comerciale sau alte persoane juridice, pentru a putea afirma că prețul la care a achiziționat unitatea terenul nu este cel real;

- organele de control nu au ținut seama de lucrările existente, respectiv tencuieli, nivelări și șlefuiuri, iar calculul T.V.A. s-a efectuat prin înmulțirea simplă a valorii cantităților de materiale cu 19%;

- prin influențarea sumelor reprezentând contravaloarea materiilor prime neregăsite în devizele de lucrări, este evident că sumele rezultate din calculul efectuat de organele de control sunt eronate.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C....S.R.L. din Reghin**, ce a avut ca obiective verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit și a impozitului pe dividende în perioada 01.01.2004–31.12.2007, urmare adresei nr...../MS/07.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, control anticipat asupra sumelor negative de T.V.A. în valoare totală de lei, solicitată la rambursare prin deconturile aferente lunilor aprilie, mai, iunie, septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie 2007 și februarie 2008, precum și control ulterior asupra sumei negative de T.V.A. în cuantum de lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii iulie 2007, deus la A.F.P. Reghin sub nr.../27.08.2007, solicitare soluționată pe bază de analiză SIN, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../29.04.2008 și Decizia de impunere nr...../30.04.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

Impozitul pe profit

Activitatea principală a S.C. S.R.L. constă în executarea unor servicii de antrepriză pe platforma S.C. S.A., în baza contractelor încheiate, respectiv betonări de drumuri și platforme interioare, fundații, amenajări, reparații interioare/exterioare de clădiri, efectuarea de instalații.

În perioada verificată, S.C.S.R.L. a achiziționat diverse materii prime (ciment, sorturi, balast, refuz de ciur, plasa sudată) și materiale (electrozi superbazici, țevă, vopsea, etc.), întocmind la sfârșitul fiecărei luni devize de lucrări care conțin în principal cantitățile de beton produse exprimate în metri cubi, manopera aferentă diferitelor lucrări efectuate cu utilaje ca buldozer, excavator, macara - exprimată în ore, manopera aferentă construcțiilor metalice executate - exprimată în kilograme.

Prin adresa nr.....MS/07.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, se solicită efectuarea unui control de specialitate având în vedere constatările înscrise în Nota de constatare nr...../30.11.2006. Comisarii Gărzii Financiare Mureș au constatat neconcordanțe între cantitățile de materii prime aprovizionate și date în consum de unitate și cantitățile înregistrate în devizele de lucrări, rezultând faptul că societatea și-a încărcat cheltuielile nejustificat, diminuând profitul impozabil și taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă. Urmare acestei stări de fapt și având în vedere prevederile art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, au fost sesizate organele de cercetare penală.

În urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea achiziționează materii prime și materiale pe care le dă în consum, întocmind bonuri de consum pe care nu sunt înscrise obiectivul sau lucrarea pentru care acestea sunt eliberate în consum, nefiind completate informațiile obligatorii prevăzute în formularul cuprins în Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004, astfel încât să se poată verifica faptic dacă toate aceste materiale se regăsesc în obiectivul respectiv. Având în vedere că bonurile de consum reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu materiile prime, organele de control au verificat concordanța dintre bonurile de consum întocmite lunar și cheltuielile cu materiile prime înregistrate lunar. S-a constatat că valoarea totală înscrisă pe bonurile de consum întocmite lunar nu corespunde cu valoarea înregistrată în contabilitate în contul de cheltuieli cu materiile prime din luna respectivă, unitatea ne prezentând nici fișa de magazie a materiilor prime pentru a se putea verifica mișcarea acestora în gestiunea societății.

Organele de control au constatat că unitatea nu a condus contabilitatea de gestiune, pentru a putea verifica modul de determinare și înregistrare a tuturor cheltuielilor efectuate pe destinații, în mod analitic și în momentul efectuării acestora. De asemenea, nu s-a reușit verificarea concordanței între costurile reflectate în contabilitatea financiară sub forma cheltuielilor materiale, datele înscrise în documentele primare de scădere din gestiune (bonuri de consum) și sumele aferente valorilor materiale

reflectate în devizele de lucrări pe baza cărora sunt întocmite facturile fiscale și se evidențiază veniturile.

Ca urmare, în temeiul art.1 alin.1 din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și cap.1 "Dispoziții generale" Secțiunea 2 "Organizarea contabilității" pct.2.2 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 539/20.07.2007 organele de inspecție fiscală au dispus contribuabilului să întocmească contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității, pentru perioada 01.01.2004-31.05.2007.

Întrucât societatea verificată nu a îndeplinit măsurile lăsate în sarcina sa prin Dispoziția nr...../20.07.2007, aceasta nu a fost în măsură a justifica în fața organelor de control materiile prime date în consum, respectiv nu a făcut dovada că acestea au fost folosite integral pentru activitatea societății, lucrările de construcții realizându-se în baza unui contract general, care nu prevede obiective clare, delimitate în timp și spațiu.

Contractele de antrepriză generală nr...../19.07.1999 și nr...../04.01.2005, încheiate între S.C. S.R.L. în calitate de prestator-antreprenor și S.C. S.A. în calitate de beneficiar, prevăd că antreprenorul lucrărilor va procura și va executa lucrările cu aparatura și materialele proprii, părțile putând stabili de comun acord că o parte din lucrări să se facă cu materialele clientului. La control s-a constatat faptul că devizele de lucrări întocmite la sfârșitul fiecărei luni cuprind diferite lucrări, fără a se preciza care dintre ele sunt executate cu materialele clientului și care cu materialele proprii, pentru a se putea verifica dacă materialele achiziționate de societatea verificată au fost utilizate în lucrările cuprinse în devize.

Totodată, unitatea nu a fost în măsură să prezinte proiectele lucrărilor de construcții din care să rezulte descrierea detaliată a lucrărilor, respectiv date privind suprafețele construite, volumul construcțiilor, devizul general al lucrărilor cu precizarea cantităților estimative de materiale necesare. Situațiile privind cantitățile și valoarea materiilor prime achiziționate de societatea verificată în perioada 2004-2007 sunt prezentate în anexele nr. 16, nr. 17, nr. 18 și nr. 19 la raportul de inspecție fiscală, acestea fiind utilizate pentru producerea betonului și pentru pavări pe platforma S.C. S.A. Cantitățile de beton produs și valoarea acestuia, precum și a valoarea pavărilor cu balast în perioada verificată, cuprinse în devizele de lucrări întocmite la sfârșitul fiecărei luni, sunt prezentate în anexa nr.20 la raportul de inspecție fiscală.

Din situațiile amintite anterior rezultă o neconcordanță între cantitățile de materii prime utilizate în fiecare an și cantitatea totală a betonului înscris în devizele de lucrări (astfel, în anul 2005 sau obținut 7.321

mc beton cu aproximativ aceeași cantitate de materii prime ca și în anul 2006 an în care s-au obținut 5.365 mc beton).

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat necesare de materiale (înscrise în fișa limită de consum - document de stabilire a cantității limită dintr-un material sau pentru mai multe materiale necesare executării unei lucrări) sau rețetare pentru fiecare obiectiv realizat, respectiv care este cantitatea de ciment și sorturi necesară și utilizată pentru producerea a 1 mc beton pe obiectiv construit sau, după caz, pentru fiecare lucrare în parte, din documentele puse la dispoziție organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă din materialele achiziționate și date în consum s-a produs atâta beton cât este cuprins în devize, respectiv dacă în mod real era nevoie de toate aceste materii prime pentru producerea betonului cuprins în devizele de lucrări.

Organele de control au concluzionat că se impune estimarea bazei de impunere prin stabilirea cât mai aproape de realitate a cantităților de materii prime necesare (sorturi și ciment) pentru producerea betonului regăsit în devizele de lucrări întocmite de unitate, pentru a stabili cheltuielile reale cu materiile prime, utilizate de societate.

În perioada 2004 – 2007, societatea a inclus nejustificat pe cheltuieli următoarele sume:

- în anul 2004, suma de lei, pentru care organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (.... lei x 25%);

- în anul 2005, suma de ... lei, pentru care organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (.... lei x 16%);

- în anul 2006, suma de lei, pentru care organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%);

- în anul 2007, suma de lei, pentru care organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma delei (....lei x 16%).

Modul de determinare a cantităților de materii prime și materiale, precum și modul de calcul al obligațiilor fiscale de plată, sunt prezentate detaliat în raportul de inspecție fiscală.

Pentru necalcularea și neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei, în timpul controlului s-a procedat la calcularea accesoriilor aferente în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere lei + penalități de întârziere lei), modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. 24 la raportul de inspecție fiscală.

Impozitul pe dividende

Prin adresa nr./MS/07.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, se solicita D.G.F.P. Mureș efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală la S.C. S.R.L., comunicându-se totodată și Nota de constatare nr./04.12.2006 încheiată la această societate.

Potrivit celor consemnate în nota de constatare nr./04.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, la data de **31.10.2006** unitatea înregistra în balanța de verificare un sold creditor al contului 542 „Avansuri de trezorerie” de lei și un sold debitor al contului 5311 „Casa în lei” de lei. La data respectivului control, la solicitarea comisarilor din cadrul Gărzii Financiare Mureș de a prezenta faptic suma evidențiată în soldul contului 5311 pentru a fi inventariată, reprezentanții legali ai unității verificate au precizat că nu dețin faptic această sumă, iar în ceea ce privește sumele ridicate ca avansuri de trezorerie, aceștia nu au fost în măsură să prezinte documente justificative privind utilizarea în interesul societății a sumelor respective.

Potrivit celor consemnate în nota de constatare menționată mai sus, la suma de lei s-a ajuns prin ridicări succesive de numerar din casieria unității în perioada 2004 – 2005.

Organele de control ale D.G.F.P. Mureș – A.I.F. au constatat faptul că, în luna februarie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă achiziționarea unor terenuri în suprafață totală de 11.600 mp, în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de **19.02.2007** între d-na (căsătorită - soția administratorului) și S.C. S.R.L. În același contract se menționează că prețul de vânzare-cumpărare al acestor terenuri situate în localitatea Beica de Jos, jud. Mureș, în sumă totală de lei, a fost achitat anterior datei autentificării contractului în cauză, respectiv în data de **14.02.2005**.

Potrivit pct. 3 din același contract de vânzare-cumpărare, terenurile în cauză au fost dobândite inițial de către d-na în anul **2004**, prin vânzare-cumpărare, conform contractelor autentificate sub nr.../2004, nr.../2004, nr.../2004, nr.../2004 și nr...../2004.

Prin adresa nr.../19.03.2008 a D.G.F.P. Mureș, au fost solicitate birourilor notariale care au autentificat contractele de vânzare – cumpărare respective, încheierile de autentificare referitoare la tranzacțiile de vânzare – cumpărare a terenurilor în cauză, efectuate de d-na cu diferite persoane fizice, în vederea verificării prețurilor practicate pentru terenurile respective în perioada în care au avut loc tranzacțiile. Astfel, conform informațiilor primite, s-a reținut faptul că terenurile în cauză, în suprafață totală de 11.600 mp, au fost achiziționate în luna **decembrie 2004**, conform contractelor de vânzare-cumpărare prezentate de d-na, cu prețul total de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ...lei), toate cheltuielile ocazionate cu încheierea actelor fiind în sumă totală de ... lei, cheltuieli suportate integral de către cumpărător.

Pentru aceleași terenuri, S.C.S.R.L., ca parte a contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 19.02.2007, precizează că a achitat prețul de lei (noi) în data de **14.02.2005** (în urmă cu doar două luni - decembrie 2004 - valoarea lor fiind de lei), tranzacția fiind efectuată între, soția administratorului și asociatului unic al S.C.

S.R.L., și unitatea verificată reprezentată de dl. în calitate de administrator și asociat unic.

Din verificările efectuate de către organele de inspecție fiscală în legătură cu prețurile practicate pentru terenuri în zona, jud. Mureș, s-a constatat că în această zonă cererea și oferta este nesemnificativă, neputând fi justificată creșterea prețului de la ... lei la ... lei, în doar două luni de zile.

Având în vedere cele menționate anterior, respectiv că tranzacțiile în cauză au fost realizate între persoane afiliate, și faptul că majorarea valorii terenurilor în cauză (de la ... la ... lei) nu este justificată ținând cont de faptul că, în zona ..., jud. Mureș, cererea și oferta de terenuri este nesemnificativă, organele de control au reîncadrat forma tranzacției în cauză pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că valoarea reală a terenurilor achiziționate de S.C. S.R.L., în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 19.02.2007 cu d-na în calitate de vânzător, este – conform prețurilor practicate pentru terenurile agricole în zonă – în sumă totală de ... lei (1,16 ha x ... lei/ha). Prețul a fost calculat ca medie a prețurilor înscrise în cele 3 contracte de vânzare-cumpărare de terenuri agricole obținute de către echipa de control de la Primăria, respectiv prețul mediu/ha în sumă de ... lei [(.... lei+ ... lei + ... lei) / 3].

De asemenea, potrivit fișei contului 542 „Avansuri de trezorerie” unitatea înregistrează plata investiției (terenurilor în cauză) în sumă de ... lei în luna martie 2007, prin nota contabilă 542 = 404, iar soldul final al contului 542 „Avansuri de trezorerie” al lunii februarie 2005 (lună în care se susține că a fost efectuată plata pentru terenul în cauză) este în sumă de lei.

Astfel, pentru suma de lei, sumă ce a fost ridicată succesiv de către administrator din casieria unității, societatea a prezentat ca justificare un contract de vânzare-cumpărare a unor terenuri în suprafață totală de 1,16 ha în loc. Beica de Jos, jud. Mureș, care valorează, conform prețurilor practicate în zona respectivă, aproximativ ... lei (prețul inițial cu care au fost achiziționate terenurile în cauză a fost de ... lei conform celor prezentate mai sus), plătind onorariul aferent autentificării contractului menționat anterior în sumă de totală de ... lei, impozitul reținut conform art.77¹ din Legea nr.571/2003 fiind în sumă de ... lei.

Rezultă că suma totală de lei, reprezentând diferența dintre suma prevăzută în contractul prezentat, de ... lei, și valoarea de piață a terenurilor în cauză cu toate taxele aferente, stabilită în timpul controlului, de ... lei (... lei +... lei + ... lei), nu se justifică a fi utilizată în interesul societății verificate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe dividende aferent anului 2005 în sumă de ... lei (...lei x 10%).

Pentru necalcularea și neachitarea la termenul legal a impozitului pe dividende datorat de unitate, aferent anului 2005, organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei x 842 zile x 0,1%), calculate pentru perioada 01.01.2006 – 21.04.2008.

Pentru fapta menționată mai sus, comisarii din cadrul Gărzii Financiare Mureș au sesizat organele de cercetare penală având în vedere prevederile art.272 alin.(1) pct.2 și 3 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată.

În legătură cu soldul scriptic de numerar existent în casieria unității la data de 31.10.2006, în sumă de ... lei, conform registrului de casă prezentat comisarilor din cadrul Gărzii Financiare Mureș, care nu a putut fi inventariat la acea dată întrucât unitatea nu deținea faptic această sumă, de reținut este faptul că la data controlului unitatea a prezentat ca justificare a sumei în cauză Procesele-verbale de repartizare a profitului nr..../18.01.2007 aferent anului 2005 și nr..../07.02.2007 aferent anului 2006. Conform fișei contului 457 „Dividende de plată” și declarațiilor fiscale depuse, unitatea a constituit și declarat impozitul pe dividende aferent în sumă totală de ... lei (... lei + lei).

Având în vedere că suma de ... lei nu a fost identificată faptic la data efectuării controlului (noiembrie 2006) de către comisarii Gărzii Financiare Mureș, respectiv că unitatea a justificat ulterior (ianuarie și februarie 2007) repartizarea sumei în cauză ca dividende, unitatea datorează majorări de întârziere de la data constatării lipsei banilor din casieria societății până la data la care au fost repartizați ca dividende.

Pentru necalcularea și neachitarea la termenul legal a impozitului pe dividende datorat, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă totală de lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat detaliat în raportul de inspecție fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată

O parte din materiile prime achiziționate de unitate în anii 2004 - 2007, nu se regăsesc cantitativ în devizele de lucrări întocmite în perioada verificată, cu mențiunea că societatea nu are înregistrată în contabilitate producție în curs de execuție. Având în vedere că unitatea nu a justificat utilizarea întregii cantități de materii prime achiziționate în perioada verificată în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea au fost utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane.

Urmare celor de mai sus, organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, prin aplicarea cotei standard de T.V.A., după cum urmează:

- lei aferentă anului 2004 (... lei x 19%);
- lei aferentă anului 2005 (... lei x 19%);

- lei aferentă anului 2006 (... lei x 19%);
- ... lei aferentă anului 2007 (... lei x 19%).

Urmare constatărilor echipei de control, prezentate mai sus, a fost întocmită Situația privind taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2004 – 29.02.2008 (anexa nr. 31) din care reiese că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 2004 – 2008, aferentă capetelor de cerere din contestație a căror soluționare face obiectul prezentei decizii, este în sumă totală de . lei (... lei + lei + ...lei + ... lei), această sumă fiind respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală pentru considerentele prezentate anterior.

Pentru necalcularea și neachitarea la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, organele de control au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (majorări de întârziere ... lei + penalități de întârziere ... lei), modul de calcul al acestora fiind prezentat detaliat în anexa nr.32 la raportul de inspecție fiscală.

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

1) Referitor la impozitul pe profit

În perioada verificată, S.C. S.R.L. a achiziționat diverse materii prime (ciment, sorturi, balast, refuz de ciur, plasa sudată) și materiale (electrozi superbazici, țevă, vopsea, etc.), întocmind la sfârșitul fiecărei luni devize de lucrări care conțin în principal cantitățile de beton produse exprimate în metri cubi, manopera aferentă diferitelor lucrări efectuate cu utilaje ca buldozer, excavator, macara - exprimată în ore, manopera aferentă construcțiilor metalice executate - exprimată în kilograme.

Prin adresa nr..../MS/07.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, se solicită efectuarea unui control de specialitate având în vedere constatările înscrise în Nota de constatare nr..../30.11.2006. Comisarii Gărzii Financiare Mureș au constatat neconcordanțe între cantitățile de materii prime aprovizionate și date în consum de unitate și cantitățile înregistrate în devizele de lucrări, rezultând faptul că societatea și-a încărcat cheltuielile nejustificat, diminuând profitul impozabil și taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă. Urmare acestei stări de fapt și având în vedere prevederile art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, au fost sesizate organele de cercetare penală.

În urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea achiziționează materii prime și materiale pe care le dă în consum, întocmind bonuri de consum pe care nu sunt înscrise obiectivul sau lucrarea pentru care acestea sunt eliberate în consum, nefiind completate informațiile obligatorii prevăzute în formularul

cuprins în Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004, astfel încât să se poată verifica faptic dacă toate aceste materiale se regăsesc în obiectivul respectiv. Având în vedere că bonurile de consum reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu materiile prime, organele de control au verificat concordanța dintre bonurile de consum întocmite lunar și cheltuielile cu materiile prime înregistrate lunar. S-a constatat că valoarea totală înscrisă pe bonurile de consum întocmite lunar nu corespunde cu valoarea înregistrată în contabilitate în contul de cheltuieli cu materiile prime din luna respectivă, unitatea ne reprezentând nici fișa de magazie a materiilor prime pentru a se putea verifica mișcarea acestora în gestiunea societății.

Contractele de antrepriză generală nr..../19.07.1999 și nr..../04.01.2005, încheiate între S.C. S.R.L. în calitate de prestator-antreprenor și S.C. S.A. în calitate de beneficiar, prevăd că antreprenorul lucrărilor va procura și va executa lucrările cu aparatura și materialele proprii, părțile putând stabili de comun acord că o parte din lucrări să se facă cu materialele clientului. La control s-a constatat faptul că devizele de lucrări întocmite la sfârșitul fiecărei luni cuprind diferite lucrări, fără a se preciza care dintre ele sunt executate cu materialele clientului și care cu materialele proprii, pentru a se putea verifica dacă materialele achiziționate de societatea verificată au fost utilizate în lucrările cuprinse în devize.

Totodată, unitatea nu a fost în măsură să prezinte proiectele lucrărilor de construcții din care să rezulte descrierea detaliată a lucrărilor, respectiv date privind suprafețele construite, volumul construcțiilor, devizul general al lucrărilor cu precizarea cantităților estimative de materiale necesare. Situațiile privind cantitățile și valoarea materiilor prime achiziționate de societatea verificată în perioada 2004-2007 sunt prezentate în anexele nr. 16, nr. 17, nr. 18 și nr. 19 la raportul de inspecție fiscală, acestea fiind utilizate pentru producerea betonului și pentru pavări pe platforma S.C. S.A. Cantitățile de beton produs și valoarea acestuia, precum și a valoarea pavărilor cu balast în perioada verificată, cuprinse în devizele de lucrări întocmite la sfârșitul fiecărei luni, sunt prezentate în anexa nr.20 la raportul de inspecție fiscală.

Din situațiile amintite anterior organele de inspecție fiscală au constatat o neconcordanță între cantitățile de materii prime utilizate în fiecare an și cantitatea totală a betonului înscris în devizele de lucrări (astfel, în anul 2005 sau obținut 7.321 mc beton cu aproximativ aceeași cantitate de materii prime ca și în anul 2006 an în care s-au obținut 5.365 mc beton).

În drept, la art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede: „(1) **Dacă organul**

fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Potrivit pct. 65.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, „65.1. **Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:**

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) **contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale**, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) **contribuabilul nu conduce evidența contabilă** sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

Art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede: „**Societățile comerciale**, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice **au obligația să organizeze și să conducă** contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și **contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.**”

Având în vedere faptul că unitatea nu a condus contabilitatea de gestiune, pentru a putea fi verificat modul de determinare și înregistrare a tuturor cheltuielilor efectuate pe destinații, în mod analitic și în momentul efectuării acestora, respectiv la control nu s-a reușit verificarea concordanței între costurile reflectate în contabilitatea financiară sub forma cheltuielilor materiale, datele înscrise în documentele primare de scădere din gestiune (bonuri de consum) și sumele aferente valorilor materiale reflectate în devizele de lucrări pe baza cărora sunt întocmite facturile fiscale și se evidențiază veniturile, în temeiul art. 1 alin. (1) din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și pct.2.2 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./20.07.2007, organele de inspecție fiscală au dispus contribuabilului să

întocmească contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității, pentru perioada 01.01.2004-31.05.2007.

Întrucât societatea verificată nu a îndeplinit măsurile lăsate în sarcina sa prin Dispoziția nr./20.07.2007, aceasta nu a fost în măsură a justifica în fața organelor de control materiile prime date în consum, respectiv nu a făcut dovada că acestea au fost folosite integral pentru activitatea societății, lucrările de construcții realizându-se în baza unui contract general, care nu prevede obiective clare, delimitate în timp și spațiu.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat necesare de materiale (înscrise în fișa limită de consum - document de stabilire a cantității limită dintr-un material sau pentru mai multe materiale necesare executării unei lucrări) sau rețetare pentru fiecare obiectiv realizat, respectiv care este cantitatea de ciment și sorturi necesară și utilizată pentru producerea unui mc beton pe obiectiv construit sau, după caz, pentru fiecare lucrare în parte, iar din documentele puse la dispoziție nu s-a putut stabili dacă din materialele achiziționate și date în consum s-a produs atâta beton cât este cuprins în devize, respectiv dacă în mod real era nevoie de toate aceste materii prime pentru producerea betonului cuprins în devizele de lucrări, în mod corect și legal organele de control au procedat la estimarea bazei de impunere prin stabilirea cât mai aproape de realitate a cantităților de materii prime necesare (sorturi și ciment) pentru producerea betonului regăsit în devizele de lucrări întocmite de unitate, pentru a stabili cheltuielile reale cu materiile prime, utilizate de societate.

În ceea ce privește elementele în baza cărora s-a efectuat estimarea, la pct.65.2 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, se prevede: **„Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”**

În conformitate cu dispozițiile legale anterior citate, organele de control au solicitat S.C. S.R.L. Tg.Mureș – care are același obiect de activitate ca și societatea verificată – informații cu privire la rețeta-cadru de fabricație a tipurilor de betoane, aceasta fiind prezentată în Anexa nr. 21 la actul de control contestat.

Astfel, procedând la stabilirea cantităților necesare de materii prime în producerea betonului, organele de inspecție fiscală au ținut cont de următoarele:

- cantitățile de sorturi și de ciment achiziționate și date în consum în fiecare an;

- prețul mediu al acestora;
- tipul de beton realizat având în vedere cele precizate în nota explicativă dată de reprezentantul legal al unității (**anexa nr. 8**) respectiv că în anul 2006 tipul de beton produs de unitate este în principal din clasa C25/30 (B400); având în vedere că pentru obiectivele realizate în anii 2004, 2005, 2007, unitatea nu a specificat în Nota explicativă tipul de beton utilizat, la stabilirea cantităților de materii prime necesare pentru producerea betonului la control s-a ținut cont de proporția dintre sorturile și cimentul achiziționat în perioada respectivă, greutatea în tone a unui mc de beton (sorturi plus ciment) conform rețetei cadru menționate anterior;
- diferențele, cu minus, dintre balastul și refuzul de ciur achiziționat și cel regăsit în devize sub forma pavărilor;
- soldul inițial și soldul final al contului 301 "Materii prime".

În urma analizării de către organele de control a cantităților de beton produse, a necesarului de materii prime și a consumurilor de materii prime înregistrate de unitate, au rezultat următoarele:

a) În anul 2004 unitatea a produs, conform devizelor de lucrări, o cantitate totală de 4.829,81 mc beton de tip C8/10 (B150), pentru care era nevoie de 10.403,41 tone sorturi plus ciment, societatea utilizând 12.808 tone agregate plus ciment. Rezultă astfel o diferență de 2.404,59 tone sorturi plus ciment (12.808 to – 10.403,41 to) neregăsite cantitativ în devizele de lucrări prezentate organelor de control pentru anul 2004. Având în vedere proporția ciment/sorturi pentru acest tip de beton, de 1/8,23, rezultă o cantitate de 260,51 tone ciment și 2.144,08 tone sorturi, pentru care unitatea a înregistrat în mod nejustificat în anul 2004 cheltuieli cu materii prime în sumă totală de lei.

De asemenea, în anul 2004 societatea a înregistrat nejustificat cheltuieli cu materiile prime în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea a 300 buc. plasă sudată dată în consum fără a fi înregistrată în devizele de lucrări întocmite (2.545 buc.achiziționate – 2.182 buc.date în consum conform devizelor de lucrări – 63 buc.stoc la sfârșitul anului 2004).

Astfel, în cursul anului 2004 unitatea a inclus nejustificat pe cheltuieli suma totală de lei (... lei + lei).

b) În anul 2005 unitatea a produs, conform devizelor de lucrări, o cantitate totală de 7.321 mc beton de tip C8/22,5 (B300), pentru care era nevoie de 15.740,66 tone sorturi plus ciment, societatea utilizând 16.590 tone agregate plus ciment. Rezultă astfel o diferență de 849,33 tone sorturi plus ciment (16.590 to – 15.740,66 to) neregăsite cantitativ în devizele de lucrări prezentate organelor de control pentru anul 2005. Având în vedere proporția ciment/sorturi pentru acest tip de beton, de 1/5,83, rezultă o cantitate de 124,35 tone ciment și 724,978 tone sorturi, pentru care unitatea a înregistrat în mod nejustificat în anul 2005 cheltuieli cu materii prime în sumă totală de lei.

c) În anul 2006 unitatea a produs, conform devizelor de lucrări, o cantitate totală de 5.365 mc beton de tip C25/30 (B400), pentru care era nevoie de 11.491,83 tone sorturi plus ciment, societatea utilizând 13.155 tone agregate plus ciment. Rezultă astfel o diferență de 1.663,17 tone sorturi plus ciment (13.155 to – 11.491,83 to) neregăsite cantitativ în devizele de lucrări prezentate organelor de control pentru anul 2006. Având în vedere proporția ciment/sorturi pentru acest tip de beton, de 1/3,96, rezultă o cantitate de 335,31 tone ciment și 1.327,85 tone sorturi, pentru care unitatea a înregistrat în mod nejustificat în anul 2006 cheltuieli cu materii prime în sumă totală de lei.

De asemenea, în anul 2006 societatea a înregistrat nejustificat cheltuieli cu materiile prime în sumă totală ... lei, din care suma de lei reprezintă contravaloarea a 50 buc. plasă sudată dată în consum fără a fi înregistrată în devizele de lucrări întocmite (1.276 buc.achiziționate – 1.226 buc.date în consum conform devizelor de lucrări), iar suma de lei reprezintă contravaloarea a 2.668,88 tone balast date în consum fără a fi înregistrate în devizele de lucrări întocmite (13.237 to balast achiziționate – 9.919 to balast date în consum conform devizelor de lucrări – 649,12 to balast aflate în stoc la sfârșitul anului 2006).

Astfel, în cursul anului 2006 unitatea a inclus nejustificat pe cheltuieli suma totală de lei (..... lei + ... lei).

d) În anul 2007 unitatea a produs, conform devizelor de lucrări, o cantitate totală de 2.808,76 mc beton de tip C18/22,5 (B300), pentru care era nevoie de 5.887,16 tone sorturi plus ciment, societatea utilizând 7.015,8 tone agregate plus ciment. Rezultă astfel o diferență de 1.128,63 tone sorturi plus ciment (7.015,8 to – 5.887,16 to) neregăsite cantitativ în devizele de lucrări prezentate organelor de control pentru anul 2007. Având în vedere proporția ciment/sorturi pentru acest tip de beton, de 1/3,96, rezultă o cantitate de 335,31 tone ciment și 1.327,85 tone sorturi, pentru care unitatea a înregistrat în mod nejustificat în anul 2006 cheltuieli cu materii prime în sumă totală de lei.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate și având în vedere că unitatea nu furnizat informațiile necesare pentru a se putea determina clar corespondența dintre consumuri și producție, respectiv nu a condus contabilitatea de gestiune adaptată la specifiul activității, se reține că în mod legal, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei impozabile.

Referitor la critica adusă de unitate organelor de control, potrivit căreia ar fi fost oportun ca acestea să solicite efectuarea unei expertize în domeniul construcțiilor, în temeiul art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, în loc să constate aspecte care exced specialității lor, se reține faptul că estimarea bazei de impunere a fost efectuată plecând de la cantitatea de beton înscrisă de unitate în devizele de lucrări acceptate de beneficiar și care au stat la baza înregistrării veniturilor în evidența contabilă

a societății verificate, tipul de beton utilizat de unitate pentru anii 2004, 2005, 2006 și 2007 (potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al unității organelor de inspecție fiscală) și rețeta cadru pentru producerea unui mc de beton. Astfel, în estimare au fost avute în vedere strict elemente specifice societății verificate, lucrările și obiective realizate de societate în perioada verificată fiind menționate în notele explicative date de reprezentantul legal al unității.

Având în vedere datele concrete în baza cărora s-a efectuat estimarea, organul de control nu a considerat ca în speță să facă aplicarea dispozițiilor art. 55 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv să solicite întocmirea unei expertize.

Potrivit actului normativ anterior menționat, invocat de unitate, „**Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul** să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize.[...]”, solicitarea unei expertize fiind un drept sau o posibilitate, iar nu o obligație a organelor de control.

În situația de față, unitatea însăși nu a furnizat organului de control informațiile necesare pentru clarificarea situației de fapt fiscale, respectiv nu a îndeplinit măsura lăsată de organele de control prin Dispoziția de măsuri nr. 539/20.07.2007, aceea de a întocmi contabilitatea de gestiune pentru perioada 01.01.2004 – 31.05.2007, în vederea reflectării corecte a legăturii dintre consumuri și producție. În aceste condiții, nu poate fi reținută la soluționarea cauzei susținerea de mai sus a contestatoarei, întrucât o expertiză tehnică nu poate substitui evidența contabilă și nu poate compensa lipsa contabilității de gestiune, datele furnizate de un expert tehnic nefiind de natură a conduce la clarificarea modului de determinare și înregistrare a tuturor cheltuielilor efectuate pe destinații, în mod analitic și în momentul efectuării acestora și a concordanței între costurile reflectate în contabilitatea financiară sub forma cheltuielilor materiale, datele înscrise în documentele primare de scădere din gestiune și sumele aferente valorilor materiale reflectate în devizele de lucrări pe baza cărora sunt întocmite facturile fiscale și se evidențiază veniturile.

De altfel, constatările cuprinse în raportul de evaluare întocmit de către SC SRL, cuprinzând expertiza tehnică prezentată de unitate în susținerea contestației, expertiză efectuată la solicitarea S.C. S.R.L., precum și formulările utilizate în cuprinsul acesteia, nu sunt de natură a clarifica situația, așa cum susține unitatea. Astfel:

- la Cap. 1 pct 1.3 al raportului de evaluare se menționează *obiectul și necesitatea lucrării*, respectiv „*Determinarea cantităților de materiale utilizate în punerea în operă a betoanelor și mortarelor conform devizelor de lucrări și a situației reale*”, însă evaluatorul precizează la cap. 1 pct. 1.6 că raportul în cauză *a fost realizat pe baza informațiilor furnizate de către solicitant, corectitudinea și precizia datelor furnizate fiind*

responsabilitatea acestuia, în condițiile în care la cap. 2 se precizează că „În determinarea cantităților nu am avut la dispoziție desene de execuție și nici determinări de laborator privind grosimile lucrărilor sau calitatea acestora. [...]

[...] lucrările au fost executate, după relatările solicitantului, începând cu anul 2004, deci greu de apreciat.

Lucrările executate sunt certificate doar de solicitant.

Grosimile betoanelor, mortarelor, stratului de balast s-au determinat nu prin analize distructive, ci după cum ar fi trebuit să fie puse în operă.

După realizarea unor asemenea lucrări, mai ales după patru ani, este foarte greu de determinat calitatea și cantitatea materialelor puse în operă cu exactitate”.

- la cap. 2 al aceluiași raport de evaluare, evaluatorul precizează că, *lucrările au fost executate, după relatările solicitantului, începând cu anul 2004, deci greu de apreciat*, în condițiile în care nu au fost menționate detaliat toate obiectivele care au fost supuse evaluării, respectiv, în condițiile în care S.C. S.R.L. efectuează lucrări pe platforma S.C. S.A. încă din anul 1999 în baza contractului de antrepriză nr./19.07.1999, momentul realizării acestora nefiind delimitat clar în timp.

- în cuprinsul cap. 2 al raportului, la partea în care sunt prezentate calculele efectuate de expertul tehnic autorizat, în detalierea cantităților de materiale și a tipurilor de lucrări care rezultă din „explicațiile solicitantului” că ar fi fost efectuate nu se folosesc date clare, certe, ci este folosită exprimarea „am presupus”, de exemplu: „am presupus o grosime de aplicare de ...”, „am presupus clasă de mortar ...”, „am presupus șapă ...”, „am presupus mortar ...”. În aceste condiții, întrucât informațiile utilizate în expertiză rezultă doar „din explicațiile solicitantului și după lucrările indicate”, deci nu au la bază determinări obiective sau date certe – cum ar fi proiecte ale lucrărilor din care să rezulte descrierea detaliată a acestora, respectiv date privind **suprafețele construite, volumul construcțiilor**, devizul general al lucrărilor –, acestea sunt doar estimative, nu pot fi exacte.

- la cap. 1 pct. 1.4 se precizează că *la baza efectuării raportului au stat informațiile privind nivelul prețurilor corespunzătoare perioadei ianuarie - iunie 2008, iar valorile estimate sunt considerate valabile pentru nivelul de prețuri corespunzătoare datei de 16.06.2008*, în condițiile în care în cuprinsul raportului de evaluare nu se face nici un fel de referire la valori evaluate în lei ale materialelor sau lucrărilor.

Cu referire la susținerile petentei potrivit căroră în anul 2004 a utilizat plasa sudată și pentru alte activități decât cele consemnate, cum ar fi: organizare de șantier, îngrădirea unor spații de depozitare și reparații garduri, respectiv că există bonuri de consum întocmite cu ocaziile

respective, dar care nu au fost prezentate organelor de control, deoarece nu au fost solicitate, se rețin următoarele precizări:

- din explicațiile date organelor de control (Nota explicativă nr./08.04.2008), referitor la faptul că unitatea nu a întocmit documente care să asigure controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor (prevăzute de OMFP nr. 1850/2004), rezultă că administratorul unității recunoaște faptul că pentru materiile prime utilizate (sorturi, balast, ciment vrac, plasă sudată) aceste documente nu sunt întocmite deoarece *"acestea sunt în cantități mari, care nu permit numărarea, măsurarea sau cântărirea în orice moment ... fiecare aprovizionare de astfel de produse este predată în mod direct beneficiarului, fapt confirmat de bonurile de cântar emise de cântarul autorizat al SA"* (răspunsul nr. 3 la întrebarea nr. 3 din Nota explicativă nr./08.04.2008 care constituie anexa nr. 8 la actul de control contestat). Însă, bonurile de cântar la care se face referire nu reprezintă documente justificative de ieșire din gestiune; faptul că se cântăresc anumite materii prime nu înseamnă că acestea sunt utilizate de unitate pentru obiectivele realizate (inclusiv organizările de șantier aferente);

- de asemenea, la răspunsul nr. 6, dat în aceeași Notă explicativă, referitor la faptul că documentele justificative de ieșire din gestiune a materiilor prime (bonuri de consum) nu sunt întocmite conform prevederilor legale, respectiv că nu conțin toate elementele prevăzute de OMFP nr. 1850/2004, reprezentantul legal al unității menționează că *"nu am înscris în documente denumirea lucrării, lucrarea fiind una singură, iar materialele le-am predat din primul moment, de la cumpărare, către beneficiar"*.

Astfel, susținerile petentei, referitoare la faptul că există bonuri de consum întocmite pentru plasă sudată (utilizate în scopurile invocate de petentă în contestație), nu pot fi reținute la soluționarea contestației întrucât nu sunt justificate în condițiile în care unitatea nu a fost în măsură să prezinte proiectele lucrărilor de construcții din care să rezulte descrierea detaliată a lucrărilor respectiv date privind suprafețele construite, volumul construcțiilor, devizul general al lucrărilor cu precizarea cantităților estimative de materiale necesare, așa cum prevede Anexa nr.1 la Legea nr. 50/1991 republicată, fapt care ar fi permis determinarea exactă a cantităților de materiale (inclusiv plasă sudată) destinate realizării lucrărilor de construcții (inclusiv a celor invocate de petentă în contestație respectiv organizare de șantier, spații de depozitare, reparații).

Mai mult, unitatea menționează că materialele au fost predate de la cumpărare către beneficiar, bonurile de consum fiind întocmite odată cu predarea materialelor la beneficiar. Nu poate fi luată în considerare la soluționarea contestației nici susținerea petentei potrivit căreia ar fi existat alte bonuri de consum, întrucât în situația în care acestea ar fi existat la data efectuării controlului, societatea avea posibilitatea și obligația să le prezinte organelor de inspecție fiscală până la finalizarea controlului, însă

acestea nu au fost prezentate nici în susținerea contestației. Faptul că unitatea a prezentat la data controlului toate documentele este susținut și de *declarația pe proprie răspundere* dată de reprezentantul legal al unității la finalizare acțiunii de inspecție fiscală, din care reiese că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele contabile.

În soluționarea contestației, referitor la cele consemnate în expertiza extrajudiciară executată pentru S.C.S.R.L. (anexată la dosarul cauzei), se rețin următoarele aspecte:

- în cuprinsul raportului de evaluare nu se fac nici un fel de mențiuni cu privire la obiectivele supuse evaluării (respectiv obiectivele pe care SC SRL le-a efectuat pe platforma societății SA, obiective care sunt redată în anexa nr. 2 la Nota explicativă nr./08.04.2008 dată de administratorul unității), în sensul localizării exacte a acestora în timp și spațiu. Astfel la cap. 2 pct.1 din raportul de evaluare se menționează: *la inspecția efectuată la Reghin în prezența reprezentanților SC SRL am constatat existența panourilor de **plasă sudată** utilizate în realizarea întreprinderilor, organizării de șantier (practic), fără a se preciza locația exactă. La același punct din evaluare se precizează că *panourile sunt afectate de coroziune, deformate, unele debitate și sudate în scopul realizării întreprinderilor, fără a se delimita în timp momentul când acestea au fost realizate, ținând cont de faptul că între S.C. S.R.L. și SC SA primul contract de antrepriză, nr....., a fost încheiat în data de 19.07.1999. Este deci foarte greu de delimitat în timp momentul amplasării acestora, fapt confirmat de evaluator în raportul de evaluare la cap.2: „după realizarea unor asemenea lucrări, mai ales după patru ani, este foarte greu de determinat calitatea și cantitatea materialelor puse în operă cu exactitate”.* Astfel, nu pot fi reținute cele înscrise în raportul de evaluare referitor la cantitățile de plasă sudată, despre care se precizează că au fost utilizate pentru realizarea de întreprinderi, întrucât nu se menționează momentul amplasării acestora.*

- în raportul de evaluare sunt prezentate calcule pentru **tencuiri, nivelări și slefuiri betoane, zid BCA**, despre care, în contestație, petenta susține că nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală la calculele finale. În cuprinsul contestației petenta face referire la cantitățile de materiale (lucrări) care nu au fost luate în considerare la calculele finale. Astfel, unitatea susține că nu au fost luate în considerare pentru anii 2004 – 2007 lucrări (tencuiri și nivelări) în valoare totală de lei, fără a preciza, în contestație sau în raportul de evaluare invocat, modul de calcul al acestora sau cantitățile de materiale folosite. De altfel, aceste susțineri ale petentei (referitor la faptul că anumite cantități de materiale nu au fost luate în considerare la calculele finale) nu pot fi reținute la soluționarea contestației deoarece (așa cum se poate observa din devizele de lucrări care au fost întocmite de unitatea verificată pentru SC SA) la rubricile *tencuiri și nivelări betoane* unitatea cuprinde manopera,

cantitățile de materiale fiind înscrise la rubricile *producerea betonului și achiziționare beton*.

Calcululele prezentate în raportul de evaluare, pentru anii 2004, 2005, 2006 și 2007, nu pot fi luate în considerare având în vedere și următorul raționament: în situația în care cele susținute în raportul de evaluare ar fi corecte, ar însemna că unitatea a folosit pentru lucrările din anul 2004 – *tencuiri, nivelări betoane, zid BCA și pavare cu balast* – cantitatea totală de 9.510 mc agregate (sort I, sort II, sort III și sort IV) (3.164,52 mc + 2.115,39 mc + 2.115,39 mc + 2.115,39 mc), ceea ce este echivalent cu aproximativ 13.000 tone sorturi (9.510 mc x 1,37 to/mc), în condițiile în care în anul 2004 unitatea a achiziționat cantitatea de 13.161 tone sorturi (conform anexei nr. 16 din raportul de inspecție fiscală), producând în același timp cantitatea de 4.829 mc beton, pentru care este necesară cantitatea de 10.400 tone sorturi (așa cum a fost prezentat în raportul de inspecție fiscală), aceasta confirmând încă o dată faptul că rubricile *tencuiri și nivelări betoane* din devize se referă la manoperă și nicidecum nu includ cantitățile de materiale la care face referire petenta (în mod similar calculul se poate extinde și pentru anii 2005, 2006 și 2007).

- referitor la ***pavarea cu balast*** regăsită în cuprinsul raportului de evaluare, evaluatorul face următoarele precizări: „*am înțeles din această poziție de deviz și explicațiile solicitantului, că există sub platformele betonate un strat compact cu grosimea de 30 cm din sort I sort II, sort III, sort IV. ... fără a putea efectua săpături, determinări distructive, am luat în considerare cele enunțate*”. Având în vedere acestea nu pot fi reținute mențiunile din raportul de evaluare cu privire la *pavarea cu balast*, deoarece acestea nu au la baza desene de execuție sau proiecte și nici determinări obiective pe baza unor constatări factice, ci doar relatările solicitantului.

În ceea ce privește susținerile petentei potrivit căreia pentru anul 2004 betonul produs are o consistență mai tare decât cea considerată de organele de control, în sprijinul căreia unitatea prezintă buletinul de analiză emis de S.C. S.A., acestea nu pot fi reținute la soluționarea contestației întrucât nu se precizează cu exactitate locul de unde au fost prelevate probele pentru analiză și nici data la care au fost efectuate lucrările supuse analizei, toate acestea în contextul executării unui număr mare de obiective pe platforma S.C.S.A. începând cu anul 1999. Astfel, societatea nu justifică cu documente că probele supuse analizei au fost executate în momentul și locul în care susține petenta.

Față de cele anterior reținute, având în vedere faptul că unitatea a inclus nejustificat în categoria cheltuielilor deductibile contravaloarea materiilor prime care nu se regăsesc, din punct de vedere cantitativ, în devizele de lucrări întocmite și prezentate de unitate, **în condițiile în care nu a întocmit, conform prevederilor legale, documente care să justifice utilizarea lor în activitatea economică a societății**, este corectă constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia în perioada 2004 –

2007, unitatea a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma totală de lei (... lei aferentă anului 2004 + lei în anul 2005 + ... lei în anul 2006 + lei în anul 2007).

În consecință, pentru perioada 2004 – 2007 unitatea datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (.... lei x 25% + ... lei x 16% + lei x 16% + .. lei x 16%), **contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei (majorări de întârziere lei + penalități de întârziere lei), aferente impozitului pe profit în sumă de lei stabilit suplimentar de organele de control, 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. este reținut ca datorat impozitul pe profit în suma de mai sus, 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 accesoriile de întârziere în sumă de ... lei**, aferente impozitului pe profit.

2) Referitor la impozitul pe dividende

Prin adresa nr./MS/07.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, se solicita D.G.F.P. Mureș efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală la S.C. ... S.R.L., comunicându-se totodată și Nota de constatare nr./04.12.2006 încheiată la această societate.

Potrivit celor consemnate în nota de constatare nr./04.12.2006 a Gărzii Financiare Mureș, la data de **31.10.2006** unitatea înregistra în bilanțul de verificare un sold creditor al contului 542 „Avansuri de trezorerie” de ... lei (la care s-a ajuns prin ridicări succesive de numerar din casieria unității în perioada 2004 – 2005) și un sold debitor al contului 5311 „Casa în lei” de lei. La data respectivului control, la solicitarea comisarilor din cadrul Gărzii Financiare Mureș de a prezenta faptic suma evidențiată în soldul contului 5311 pentru a fi inventariată, reprezentanții legali ai unității verificate au precizat că nu dețin faptic această sumă, iar în ceea ce privește sumele ridicate ca avansuri de trezorerie, aceștia nu au fost în măsură să prezinte documente justificative privind utilizarea în interesul societății a sumelor respective.

În consecință, susținerea petentei potrivit căreia organele de control din cadrul Gărzii Financiare Mureș nu au întocmit inventarierea numerarului din casieria unității conform prevederilor legale nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de control nu au fost în situația de a efectua inventarierea numerarului, în condițiile în care reprezentantul legal al societății, dl. a recunoscut în Nota

explicativă dată în 29.11.2006 că *nu deține faptic această sumă spre a fi inventariată*.

De asemenea, este neîntemeiată afirmația unității potrivit căreia nota explicativă ar fi trebuit luată d-lui și nu d-lui ..., având în vedere că dl. ... avea calitatea de administrator al societății verificate, reprezentând legal societatea cu ocazia controlului.

Organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș – A.I.F. au constatat faptul că, în luna februarie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă achiziționarea unor terenuri în suprafață totală de 11.600 mp, în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de **19.02.2007** între d-na(căsătorită ...- soția administratorului) și S.C. S.R.L. În același contract se menționează că prețul de vânzare-cumpărare al acestor terenuri situate în localitatea, jud. Mureș, în sumă totală de lei, a fost achitat anterior datei autentificării contractului în cauză, respectiv în data de **14.02.2005**.

Potrivit pct. 3 din același contract de vânzare-cumpărare, terenurile în cauză au fost dobândite inițial de către d-na în anul **2004**, prin vânzare-cumpărare, conform contractelor autentificate sub nr..../2004, nr..../2004, nr.../2004, nr...../2004 si nr...../2004.

Prin adresa nr..../19.03.2008 a D.G.F.P. Mureș, au fost solicitate birourilor notariale care au autentificat contractele de vânzare – cumpărare respective, încheierile de autentificare referitoare la tranzacțiile de vânzare – cumpărare a terenurilor în cauză, efectuate de d-na cu diferite persoane fizice, în vederea verificării prețurilor practicate pentru terenurile respective în perioada în care au avut loc tranzacțiile. Astfel, conform informațiilor primite, s-a reținut faptul că terenurile în cauză, în suprafață totală de 11.600 mp, au fost achiziționate în luna **decembrie 2004**, conform contractelor de vânzare-cumpărare prezentate de d-na, cu prețul total de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), toate cheltuielile ocazionate cu încheierea actelor fiind în sumă totală de lei, cheltuieli suportate integral de către cumpărător.

Pentru aceleași terenuri, S.C. S.R.L., ca parte a contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 19.02.2007, precizează că a achitat prețul de lei (noi) în data de **14.02.2005** (în urmă cu doar două luni - decembrie 2004 - valoarea lor fiind de ... lei), tranzacția fiind efectuată între soția administratorului și asociatului unic al S.C. S.R.L., și unitatea verificată reprezentată de dl. în calitate de administrator și asociat unic.

La art. 7 alin. (1) pct. 21 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează: „o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) **o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt sot/sotie sau rude până la gradul al III-lea inclusiv.**

Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

Având în vedere definirea dată de legiuitor persoanelor afiliate, întrucât soțul doamnei ..., în persoana d-lui ..., este asociat unic al S.C. S.R.L., rezultă că cele două părți ale contractului de vânzare-cumpărare având ca obiect terenurile din zona, în sumă de ... lei sunt persoane afiliate.

Potrivit art. 11 din același act normativ, „(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.* [...]”

(2) ***În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.*** La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) *metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;*

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;”

Din verificările efectuate de către organele de inspecție fiscală în legătură cu prețurile practice pentru terenuri în zona, jud. Mureș, s-a constatat că în această zonă cererea și oferta este nesemnificativă, neputând fi justificată creșterea prețului de la ... lei la ... lei, în doar două luni de zile.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, având în vedere cele menționate anterior, respectiv că tranzacțiile în cauză au fost realizate între persoane afiliate, și faptul că majorarea valorii terenurilor în cauză (de la ... la ... lei) nu este justificată ținând cont de faptul că, în zona, jud. Mureș, cererea și oferta de terenuri este nesemnificativă, organele de control au reîncadrat forma tranzacției în cauză pentru a reflecta conținutul

economic al acesteia. Astfel, având în vedere prețurile practicate pentru terenurile agricole în zonă, organele de inspecție fiscală au considerat că valoarea reală a terenurilor achiziționate de S.C.S.R.L., în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 19.02.2007 cu d-na ... în calitate de vânzător, este de lei (1,16 ha x ... lei/ha). Prețul a fost calculat ca medie a prețurilor înscrise în cele 3 contracte de vânzare-cumpărare de terenuri agricole obținute de către echipa de control de la Primăria ..., respectiv (... lei + ... lei +)/3, rezultând un preț mediu/ha de .. lei. În consecință, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei afirmația petentei potrivit căreia „organul de control nu are suficiente justificări pentru a aprecia care este prețul pieței în zonă, știut fiind faptul că prețurile la terenuri au explodat în ultima perioadă”.

Având în vedere faptul că în zona ... cererea și oferta de terenuri este nesemnificativă, nefiind identificate tranzacții între persoane juridice, susținerea petentei potrivit căreia era necesar ca organul de control să facă o comparație între tranzacții în care au fost implicate și societăți comerciale nu poate fi reținută la soluționarea contestației.

În ceea ce privește invocarea de către unitate a faptului că scopul pentru care s-a efectuat această tranzacție a fost tocmai acela de a reuși cooptarea tuturor proprietarilor de terenuri din zonă în vederea înstrăinării proprietăților deținute, unitatea fiind interesată să achiziționeze toate terenurile disponibile din zonă, având în vedere și poziția strategică a terenului respectiv, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei întrucât terenurile au fost achiziționate de societate de la persoana fizică ..., iar nu de la alți proprietari de terenuri din zonă.

Afirmația din cuprinsul contestației potrivit căreia cele trei contracte ale persoanelor fizice din comuna ..., jud. Mureș, în baza cărora organele de control au recalculat valoarea terenurilor achiziționate de petentă, nu au fost declarate la adevărata lor valoare de tranzacționare, fiind declarate la valoarea minimă permisă de legislația notarială, tocmai pentru evitarea taxelor impuse de legiuitor, nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației, neavând legătură cu speța analizată.

Potrivit fișei contului 542 „Avansuri de trezorerie” unitatea înregistrează plata investiției (terenurilor în cauză) în sumă de ... lei în luna martie 2007, prin nota contabilă 542 = 404, iar soldul final al contului 542 „Avansuri de trezorerie” al lunii februarie 2005 (lună în care se susține că a fost efectuată plata pentru terenul în cauză) este în sumă de lei.

Astfel, pentru suma de ... lei, sumă ce a fost ridicată succesiv de către administrator din casieria unității, societatea a prezentat ca justificare un contract de vânzare-cumpărare a unor terenuri în suprafață totală de 1,16 ha în loc. ..., jud. Mureș, care valorează, conform prețurilor practicate în zona respectivă, aproximativ ... lei (prețul inițial cu care au fost achiziționate terenurile în cauză a fost de ... lei conform celor prezentate mai sus), plătind onorariul aferent autentificării contractului menționat

anterior în sumă de totală de ... lei, impozitul reținut conform art.77¹ din Legea nr.571/2003 fiind în sumă de ... lei.

Rezultă că suma totală de ... lei, reprezentând diferența dintre suma prevăzută în contractul prezentat, de ...lei, și valoarea de piață a terenurilor în cauză cu toate taxele aferente, stabilită în timpul controlului, de ... lei (... lei +... lei +lei), nu se justifică a fi utilizată în interesul societății verificate.

Potrivit art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *„Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”*

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, având în vedere că suma totală de 283.955 lei nu se justifică a fi utilizată în interesul societății verificate, în mod legal organele de control au considerat că suma respectivă a fost utilizată în beneficiul asociatului, fiind asimilată dividendelor.

Având în vedere cele de mai sus, este datorat de către unitate impozitul pe dividende aferent anului 2005 în sumă de ... lei (... lei x 10%), contestația unității **urmând a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ... lei (... lei x 842 zile x 0,1%) aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar, calculate pentru perioada 01.01.2006 – 21.04.2008, 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. este 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 formulată de unitate va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei, aferente impozitului pe dividende.

În legătură cu soldul scriptic de numerar existent în casieria unității la data de 31.10.2006, în sumă de ... lei, conform registrului de casă prezentat comisarilor din cadrul Gărzii Financiare Mureș, care nu a putut fi inventariat la acea dată întrucât unitatea nu deținea faptic această sumă, de reținut este faptul că la data verificării în urma căreia a fost întocmit actul de control atacat prin contestația a cărei soluționare face obiectul prezentei decizii, unitatea a prezentat ca justificare a sumei în cauză Procesele-

verbale de repartizare a profitului nr..../18.01.2007 aferent anului 2005 și nr...../07.02.2007 aferent anului 2006. Potrivit fișei contului 457 „Dividende de plată” și declarațiilor fiscale depuse pentru lunile ianuarie și februarie 2007, unitatea a constituit și declarat impozitul pe dividende aferent în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

La art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede: „(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”, iar potrivit art. 120 alin. (1) din același act normativ, „(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.”.

În temeiul dispozițiilor legale citate anterior, având în vedere că suma de lei nu a fost identificată faptic la data efectuării controlului (noiembrie 2006) de către comisarii Gărzii Financiare Mureș, respectiv că unitatea a justificat ulterior (ianuarie 2007 și februarie 2007) repartizarea sumei în cauză ca dividende, unitatea datorează majorări de întârziere de la data constatării lipsei numerarului scriptic existent în casieria societății până la data la care sumele respective fost repartizate ca dividende.

În consecință, pentru necalcularea și neachitarea la termenul legal a impozitului pe dividende datorat, unitatea datorează **majorările de întârziere** în sumă totală de lei, stabilite în sarcina sa de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Din cele consemnate la cap. C) pct. 1) din prezenta decizie de soluționare a contestației reiese că o parte din materiile prime achiziționate de unitate în perioada 2004 – 2007 nu se regăsesc cantitativ în devizele de lucrări întocmite în perioada verificată, iar societatea nu are înregistrată în contabilitate producție în curs de execuție. Având în vedere că unitatea nu a justificat utilizarea întregii cantități de materii prime achiziționate în perioada verificată în folosul operațiunilor sale taxabile, în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acestea au fost utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane.

Potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, „*Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată,*

dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

La art. 137 alin. (1) lit. b), respectiv lit. c) (începând cu anul 2007) din același act normativ, se precizează: „(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: [...]

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). ”.

Referitor la argumentele aduse de petentă cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sensul că nu au fost luate în considerare la calculul efectuat de organele de control toate cantitățile de materiale, se rețin în soluționarea contestației considerentele prezentate la cap. C) pct. 1) din prezenta decizie, argumentele petentei fiind nejustificate.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate se reține că, pentru materiile prime care, așa cum s-a reținut la cap. C) pct. 1) din prezenta decizie, nu au fost utilizate de către unitate în scopuri care au legătură cu activitatea acesteia, unitatea avea obligația colectării TVA în sumă totală de lei, prin aplicarea cotei standard de T.V.A. asupra bazei de impozitare, după cum urmează:

- lei aferentă anului 2004 (... lei x 19%);
- lei aferentă anului 2005 (... lei x 19%);
- lei aferentă anului 2006 (... lei x 19%);
- lei aferentă anului 2007 (... lei x 19%).

Situația privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control, este prezentată în Anexa nr. 31 la Raportul de inspecție fiscală nr...../29.04.2008.

În consecință, având în vedere faptul că petenta nu prezintă documente justificative prin care să combată cele constatate de organele de inspecție fiscală, contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei (majorări de întârziere lei + penalități de întârziere ... lei), aferente T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar de organele de control, 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. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în suma de mai sus, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei (modul de calcul al acestora este prezentat detaliat în anexa nr.32 la raportul de inspecție fiscală).

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru accesoriile de întârziere în sumă de lei, aferente T.V.A.

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 loc. Reghin, jud. Mureș, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../29.04.2008 și Decizia de impunere nr..../30.04.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Decizia de impunere nr.../30.04.2008 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 pct.2.2.1 din decizia de impunere contestată – obligații fiscale suplimentare de plată și soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare.

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...../29.04.2008, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere atacată. Astfel, în conformitate cu prevederile art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin adresa nr...../21.04.2008 (anexa nr.33 la raportul de inspecție fiscală), petentul a fost convocat la sediul D.G.F.P. Mureș, pentru a i se prezenta constatările inspecției și consecințele lor fiscale, acesta exprimându-și punctul de vedere cu privire la constatările făcute (anexa nr.34 la raportul de inspecție fiscală).

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 de către organele de inspecție fiscală cu respectarea prevederilor legale invocate în speță.

Referitor la locul de desfășurare a inspecției fiscale, se rețin cele precizate de organele de control în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr...../...../04.07.2008, respectiv faptul că inspecția fiscală “a fost efectuată la sediul administrativ al societății pentru anii 2004, 2005 și 2007, iar pentru anul 2006, având în vedere că documentele contabile au fost ridicate de organele de poliție, verificarea documentelor s-a efectuat la sediul D.G.F.P. Mureș, iar constatările aferente acestei perioade au fost aduse la cunoștința reprezentanților legali ai societății pe parcursul desfășurării inspecției fiscale și cuprinse în anexele la raportul de inspecție fiscală, semnate de aceștia.”

Legiuitorul nu prevede o anumită procedură cu privire la locul de desfășurare a activității de inspecție fiscală în situații speciale cum este cea în speță, respectiv în care documentele contribuabilului au fost ridicate de organele de poliție.

Având în vedere cele anterior menționate, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia “controlul efectuat asupra documentelor ridicate de poliție s-a făcut la sediul organului fiscal (sau într-un loc pe care nu îl cunoaștem), fără a se cere niciun fel de explicații reprezentanților societății, iar alte explicații date în legătură cu perioada respectivă nu au putut fi decât relative (aproximative), neavând baza contabilă necesară”.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, potrivit dispozițiilor art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, durata efectuării inspecției fiscale la un contribuabil nu poate fi mai mare de trei luni, se rețin cele precizate în Raportul de inspecție fiscală nr...../29.04.2008, după cum urmează:

- “inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 13 – 20.06, 18.07, 09.08.2007 și 20.02.2008 – 29.04.2008”;

- "În conformitate cu prevederile art.2 lit.a) și b) din Ordinul MFP nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, având în vedere că există necesitatea remedierii unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale, care au făcut obiectul "Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nr.539/20.07.2007, respectiv, întrucât din verificările efectuate s-a apreciat că sunt necesare informații suplimentare pentru clarificarea stării de fapt fiscale, fiind solicitate controale încrucișate la furnizori ai S.C. ... SRL (anexa nr.11), acțiunea de control a fost întreruptă în data de 10.08.2007, conform adresei nr.....10.08.2008 (anexa nr.12)."

La art.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale se precizează:

„Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucișate;

b) necesitatea remedierii unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul unei "Dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală";[...]."

Prin adresa nr..../10.08.2007, D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, a comunicat S.C.S.R.L. că „s-a apreciat că sunt necesare informații suplimentare, relevante pentru clarificarea unor aspecte reieșite din verificare”, astfel că acțiunea de control a fost suspendată, urmând a fi reluată la o dată ulterioară.

Potrivit adresei nr...../20.02.2008 a D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la S.C. S.R.L. sub nr...../20.02.2008, petentei i-a fost comunicat faptul că acțiunea de inspecție fiscală, întreruptă la data de 10.08.2007, va fi reluată începând cu data de 20.02.2008.

Prin Avizul de inspecție fiscală nr.../07.04.2008, înregistrat la S.C. S.R.L. sub nr...../08.04.2008, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție fiscală informează petenta cu privire la faptul că începând cu data de 07.04.2008 va face obiectul unei inspecții financiar-fiscale, care s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr...../29.04.2008 și emiterea Deciziei de impunere nr...../30.04.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Având în vedere cele sus menționate, precum și prevederile legale anterior citate, se reține că în mod corect și justificat organele de inspecție fiscală au procedat la suspendarea inspecției fiscale, urmată de reluarea acesteia.

În consecință, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei cu privire la viciile de procedură survenite în desfășurarea controlului fiscal.

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

DECIDE

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

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,