



DECIZIA nr.736/20.12.2013
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /03.09.2013

Diracția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures**, asupra contestației înregistrată sub nr.... /03.06.2013, completată cu adresa nr.... /25.06.2013, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /29.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /29.04.2013, și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, comunicate petentei la data de 09.05.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Dosarul contestației a fost înregistrat la Diracția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /03.09.2013.

Contestația, transmisă prin posta la data de 08.06.2013, potrivit plicului anexat în copie la dosarul cauzei, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În contestația formulată, S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures solicită:

“desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /29.04.2013 în privința:

- 1. sumei de ... lei reprezentând venituri din dobânzi stabilite suplimentar de către inspectorii fiscali;*
- 2. sumei de ... lei reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de către ... , Austria, reclassificate prin Decizia de impunere și Raportul de inspecție menționate mai sus ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit;*
- 3. sumei de ... lei reprezentând venituri suplimentare stabilite de inspectorii fiscali;*
- 4. sumei de ... lei reprezentând impozit pe dividende stabilit de inspectorii fiscali precum și a dobânzilor și penalităților de întâziere aferente în suma totală de ... lei”.*

Având în vedere solicitările petentei, constatările organelor de inspecție fiscală din actele administrative fiscale atacate și precizările organelor de

control din Anexa nr.1 la Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /12.06.2013, comunicat impreuna cu dosarul cauzei cu adresa nr.... /36024/12.06.2013, inregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.... /13.06.2013, rezulta ca suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Totodată, S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures contestă partial și măsurile dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, privind diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

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

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /03.06.2013, petenta solicita anularea partiala a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /29.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală si a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /29.04.2013, invocând următoarele:

1. Referitor la venituri din dobanzi stabilite suplimentar

- societatea sustine ca sumele platite domnului ... nu au fost acordate cu titlu de imprumut sau cu titlu gratuit ori bonificatie, scopul acestor plati, inregistrate ca si avansuri de trezorerie, fiind ca domnul ... sa efectueze pentru si in numele societatii anumite cheltuieli si/sau investitii care sa fie ulterior decontate. Petenta sustine ca nu avea motive economice si nu avea dreptul legal sa calculeze si sa impuna dobanzi domnului ... pentru aceste sume;

- societatea mentioneaza ca a inceput demersurile pentru recuperarea acestor sume de la domnul ... , sume ce nu au putut fi justificate prin documente de domnul ... , acest fapt fiind remarcat si verificat de catre organele de control, fiind mentionat in raportul de inspectie fiscală;

- petenta consideram a actionat de buna credinta in relatia cu fostul administrator, iar acesta a utilizat sumele destinate achizitiilor si investitiilor pentru ... in scop personal aducand prejudicii contestatoarei. In acest sens, societatea mentioneaza ca a depus diligentele pentru recuperarea acestor sume care nu au fost acordate cu titlu de imprumuturi domnului ... ;

- petenta sustine ca “deoarece aceste sume nu au fost acordate in cadrul unui contract (sau intelegeri) de imprumut, Societatea nu este indreptatita sa

perceapa dobanzi in acest sens”, acest fapt fiind relevat si prin obiectul de activitate al societatii ("recuperarea materialelor reciclabile sortate" (Cod CAEN 3832) si nu acordarea de imprumuturi, respectiv incasare de dobanzi);

- in opinia petentei, societatea nu are dreptul legal, contabil si nici fiscal sa-si inregistreze si sa perceapa venituri din dobanzi aferente unor sume aflate in litigiu cu fostul administrator.

2. Referitor la cheltuielile cu servicii prestate de catre ...

- petenta sustine ca in cursul anului 2012 societatea ... Austria a prestat servicii specifice pentru care a facturat societatii contestatoare o suma totala de ... lei, aceste servicii referindu-se in mare parte la urmatoarele activitati:

- servicii de marketing (analize specifice de piata privind industria de reciclare a peturilor);

- asistenta privind integrarea activitatilor desfasurate de ... in activitatea grupului;

- asistenta tehnica specifica (de ex.: asistenta privind utilajele specifice industriei de reciclare a peturilor) privind reciclarea peturilor, tehnologii specifice utilizate, etc.;

- identificare de potentiali clienti precum si identificare de potentiali furnizori, etc.

Organele de control au reclasificat cheltuielile aferente acestor servicii ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motivand ca aceste servicii nu au fost prestate contestatoarei ci "societatii mama" ... S.A., Luxembourg.

- petenta mentioneaza ca aferent acestor servicii specifice societatea contestatoare detine contract scris cu prestatorul extern in care sunt detaliate atat serviciile ce au fost prestate cat si costurile aferente. Mai mult, aferent acestor servicii petenta a prezentat organelor de control urmatoarele documente: situatii de lucrari, studii specifice efectuate de prestator, corespondenta electronica cu prestatorul, studii tehnice si rapoarte specifice, etc.

- contestatoarea mentioneaza aceste aspecte au fost mentionate in raportul de inspectie fiscala si anume faptul ca societatea a pus la dispozitia inspectorilor fiscali "contractul si rapoartele aferente", insa in mod eronat organele de control au concluzionat fara o argumentie elocventa faptul ca aceste servicii nu au fost prestate pentru societate si faptul ca nu au legatura cu activitatea ... ;

- petenta sustine ca toate serviciile prestate de catre ... au stricta legatura cu piata si tehnologia specifica industriei de reciclare de peturi iar rezultatele analizelor, rapoartele si studiile au fost utilizate de catre societate;

- pentru motivele prezentate mai sus, petenta considera ca "organele de control au considerat in mod eronat ca serviciile prestate efectiv de catre ... nu au legatura cu activitatea societatii si ca au fost prestate de fapt companiei mama. Mentionam ca societatea ... care detine partile sociale ale ... este o companie de tip "holding" si nu desfasoara activitati specifice de reciclare in Luxemburg”.

3. Referitor la veniturile suplimentare din livrari

- petenta sustine ca in cursul anului 2012 Societatea a reusit in urma reorganizarii (schimbarii actionarului) sa patrunda pe piata Europeana a deseurilor reciclabile prin contractarea unui client foarte important, respectiv ... , Austria;

- petenta mentioneaza ca nu exista relatii de afiliere intre societate si

compania ... in sensul articolului 7, aliniatul 1, punctul 21 din Codul fiscal, acest fapt fiind confirmat si verificat de catre organele de control in cadrul raportului de inspectie fiscala;

- contestatoarea invoca faptul ca “datorita faptului ca ... este o companie si un client foarte important in industria reciclarii peturilor, aceasta impune furnizorilor sai (implicit societatii) un pret standard al marfurilor. Pentru ca in anul 2012 Societatea nu a beneficiat de o tehnologie avansata de reciclare a peturilor a fost nevoita din motive de marketing sa acorde un discount de aproximativ 17% fata de costul de productie/achizitie al peturilor. In fapt, Subscrisa a vandut cat... .. peturi la un pret mai mic decat costul de productie (inclusiv transportul) pentru a reusi sa contracteze comenzi de la aceasta companie si pentru a-si asigura in viitor vanzarile”;

- societatea invedereaza ca “din anul 2012 Societatea a inceput investitia si constructia unei noi linii de productie de ultima tehnologie pentru reciclare a peturilor, scopul economic fiind tocmai reducerea costurilor de productie si implicit obtinerea de profit”, acest aspect fiind semnalat si mentionat de catre organele de inspectie fiscala in cadrul raportului de inspectie;

- potrivit petentei, inspectorii fiscali au considerat aceasta tranzactie ca fiind una fara substanta economica, avand ca scop "diminuarea bazei impozabile”;

- contestatoarea sustine ca societatea nu are relatii de afiliere (fapt confirmat de catre organele de control) in sensul legislatiei fiscale cu ... si prin urmare pentru tranzactia privind livrarea de peturi in cursul anului 2012 nu sunt aplicabile prevederile articolului 11, alineatul 2 din Codul fiscal, conform caruia petenta sustine ca “autoritatile fiscale pot ajusta veniturile si/sau cheltuielile in cazul tranzactiilor cu parti afiliate pentru care pretul de transfer nu este la nivelul pretului de piata”;

- potrivit petentei, in raportul de inspectie fiscala, la Capitolul III, sectiunea j), organele de control au analizat aceasta speta utilizand si citand legislatia specifica din Ghidul preturilor de transfer varianta anterioara iulie 2010 (varianta veche si neactualizata a acestui Ghid care dupa luna iulie 2010 nu mai este in vigoare);

- petenta concluzioneaza ca ajustarea bazei impozabile prin stabilirea de venituri suplimentare in suma de ... lei a fost facuta fara baza legala, prin invocarea legislatiei specifice intr-un mod abuziv.

4. Referitor la impozitul pe dividende

- contestatoarea sustine ca in cursul perioadei 2011 - 2012 societatea i-a acordat fostului actionar si administrator (domnul ...) diverse sume cu titlu de imprumut pe termen scurt, in suma totala de aproximativ ... mii lei, acesta restituind in anul 2012 suma de aproximativ ... mii lei, astfel ca a ramas dator fata de societate cu suma de aproximativ ... mii lei. Aceasta suma a fost considerata de catre organele de control ca fiind dividend acordat fostului actionar;

- petenta mentioneaza ca “sumele platite de catre societate fostului administrator si actionar nu au fost acordate cu titlu gratuit sau sub forma de

împrumuturi nerambursabile, domnul ... fiind în continuare obligat să restituie sumele datorate. Asadar, aceste sume nu pot fi calificate ca și dividende în sensul articolului 7, alineatul 1, punctul 12 din Codul fiscal atata timp cât pentru aceste sume Subscrisa are un titlu de creanță asupra domnului ... conform datelor contabile”.

- societatea contestatoare concluzionează că în mod eronat organele de control au stabilit impozit pe dividende în suma de ... lei, precum și accesorii reprezentând majorări și penalități de întârziere în suma totală de ... lei.

Pentru motivele prezentate societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MS ... /29.04.2013 în privința:

“- sumei de ... lei reprezentând venituri din dobânzi stabilite suplimentar de către inspectorii fiscali;

- sumei de ... lei reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de către ... , Austria, reclassificate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- sumei de ... lei reprezentând venituri suplimentare aferente livrarilor cat... ... , Austria;

- sumei de ... lei reprezentând impozit pe dividende precum și accesorii reprezentând majorări și penalități de întârziere în suma totală de ... lei”.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /29.04.2013, Decizia de impunere nr.F-MS ... /29.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, contestate parțial.

Astfel, **referitor la impozitul pe profit** - Cap.III pct.1 lit.d), f) și j) din raportul de inspecție fiscală - organele de control au constatat următoarele:

1) În perioada noiembrie 2011 – mai 2012 societatea a înregistrat în debitul conturilor 461 “Debitori diversi” și 542 “Avansuri de trezorerie” plati prin virament bancar către dl. ... , cetățean român și maghiar, domiciliat în Ungaria, care în perioada noiembrie 2011 – ianuarie 2013 a detinut calitatea de angajat al societății, iar din luna iunie 2012 a fost numit și administrator al SC ... SRL.

Organele de control nu au identificat acte, documente din care să rezulte că persoana în cauză ar fi creditat societatea sau documente din care să rezulte că platile respective au fost efectuate în interesul societății, sau că această sumă a fost restituită.

În Nota explicativă dată organelor de control, administratorul societății verificate declară: “nu detinem documente justificative ...”.

Prin urmare, organele de control au reținut că din patrimoniul societății a ieșit, în mod nelegal, suma totală de ... lei reprezentând plati către dl. ... având începând cu luna iunie 2012 calitatea de administrator al societății verificate, operațiuni care în timpul controlului nu au fost justificate cu documente ca fiind

efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile ale SC ... SRL.

In temeiul prevederilor Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, privind functiunea conturilor 461 "Debitori diversi" si 542 "Avansuri de trezorerie", coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca platile in suma de ... lei reprezinta imprumut catre dl. ... , administrator al SC ... SRL, pentru care societatea verificata ar fi obtinut venituri financiare din dobanzi incasate pentru disponibilul bancar, la nivelul dobanzii de referinta a BNR aferenta perioadei noiembrie 2011 – decembrie 2012, suma acestor dobanzi fiind de ... lei, modul de calcul fiind prezentat in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala.

La control s-a stabilit ca suma de ... lei va reintregi profitul impozabil aferent anului 2011, iar suma de ... lei va reintregi profitul impozabil aferent anului 2012, situatia privind calculul profitului impozabil stabilit suplimentar fiind prezentata in anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala.

Întrucât faptele redade mai sus ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevazute la art.272 alin.(1) pct.2 si 3 din Legea societatiilor comerciale nr.31/1990, republicata, prin adresa nr.... /07.05.2013 organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetarilor în vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infracțiunii prevazute de textele de lege anterior menționate, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr.../26.04.2013, care constituie anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscală.

2) La Cap.III pct.1 lit.f) din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2012, in baza unor facturi fiscale emise de societatea ... din Austria, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile in suma totala de ... lei, astfel:

- ... lei cheltuieli inregistrate in luna ianuarie 2012 cu articolul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" = 401 "Furnizori";

- ... lei cheltuieli inregistrate in luna august 2012) cu articolul contabil 622.30 "Cheltuieli privind comisiunile si onorariile" = 401 "Furnizori".

Pentru cheltuielile cu serviciile sus mentionate societatea verificata nu a prezentat in timpul controlului documente care sa justifice necesitatea si prestarea efectiva a acestora.

Din informatiile furnizate de CSII din cadrul D.G.F.P. Mures prin adresa nr.... /08.01.2013, organele de control au retinut ca societatea austriaca nu a declarat prin Declaratia cod 390 aferenta lunii august prestari de servicii intracomunitare pentru societatea SC ... SRL.

Din analiza contractului prezentat de catre societatea verificata si a rapoartelor anexate (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala), organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste rapoarte de lucru nu au legatura cu activitatea SC ... SRL, ci sunt efectuate pentru societatea ... – societate care, potrivit declaratiilor reprezentantului legal al societatii verificate, este "societatea

mama”, respectiv ... SA, Luxemburg, care are in vedere dezvoltarea operatiunilor cu deseuri pet in Romania si pe piata Europei de Est, pentru acest scop fiind efectuate studiile de piata, calculele, rapoartele prezentate organelor de control.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozitiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, organele de control au constatat ca prestarile de servicii in cauza nu au fost efectuate in scopul activitatii desfasurate de societatea verificata, fapt pentru care au stabilit ca suma totala de ... lei (... lei + ... lei) va diminua pierderea fiscala inregistrata de societate in anul 2012.

3) La Cap.III pct.1 lit.j) din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca un impact major in pierderea foarte mare inregistrata de societatea verificata in anul 2012 la avut relatia desfasurata cu clientul principal, respectiv societatea ... Austria, cu care SC ... SRL a incheiat contractul din data de 01.06.2011 (valabil pentru perioada 01.06.2011 – 31.07.2012), precum si contractul fara numar si data (valabil in perioada 01.08.2012 – 31.12.2012), in baza carora au fost livrate produse a caror pret este stabilit in baza unor formule de calcul, respectiv:

- pentru deseurile de pet transparent formula de calcul a pretului este: $(PCI * 0,75 - \dots) / 1,4$;
- pentru deseurile de pet albastru formula de calcul a pretului este: $(PCI * 0,75 - \dots) / 1,4$;
- pentru deseurile de pet maro formula de calcul a pretului este: $(PCI * 0,75 - \dots) / 1,4$.

Conditia de livrare prevazuta in contract este DDP, respectiv vanzatorul se obliga sa puna marfa la dispozitia cumparatorului.

Organele de control au retinut ca in formula de calcul a pretului de vanzare, mai sus mentionata, elementele acesteia reprezinta:

- PCI – numar (suma) din raportul PCI, care din explicatiile date de reprezentantul societatii verificate, reprezinta o valoare medie internationala a granulelor (din mase plastice) reciclate, comunicate lunar din Austria de d-nul ... , care are de asemenea calitatea de administrator al SC ... SRL;

- coeficientul de 0,75 reprezinta un discount pentru societatea ALPLA, care potrivit explicatiilor date de reprezentantul societatii verificate, este beneficiarul final al deseurilor de pet care asigura ambalajele pentru firma COCA COLA);

- valoarea de ... reprezinta pretul de convectare din granule;
- 1,4 reprezinta pierderea la convectare.

Din cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au retinut ca pretul pentru deseurile de pet livrate in Europa este stabilit in functie de un pret mediu al granulelor din mase plastice corectat cu anumite valori, a caror marime si mod de determinare nu au fost justificate de societatea verificata.

La control s-a concluzionat ca societatea verificata nu a avut in vedere la formarea pretului de vanzare si costurile aferente livrarilor de produse, pretul neasigurand societatii un minim de profit pentru a acoperi costurile.

Astfel, organele de control au retinut ca desi contractul mentionat anterior prevede faptul ca pretul peturilor livrate intracomunitar contine toate

cheltuielile (de transport) si taxele pana la poarta beneficiarului, formula de calcul prevazuta in contract nu contine un procent aferent acestor cheltuieli, valorile formulei de calcul nefiind justificate concret de societate.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca din verificarile efectuate precum si din declaratia reprezentantului legal al societii (anexa nr.20 la raportul de inspectie fiscala) nu au rezultat relatii de afiliere cu clientii societatii, inasa au constatat ca SC ... SRL a acceptat neconditionat in anul 2012, cand asociatul unic al societatii a devenit , Luxemburg, iar clientul principal a ... , Austria, preturi de vanzare a marfurilor cu mult sub cheltuielile societatii, fara a justifica acest mod de administrare a societatii, ridicandu-se intrebarea daca tranzactiile derulate intre SC ... SRL si ... , Austria, au avut loc intre companii independente.

Avand in vedere ca pentru acelasi obiect de activitate "Recuperarea materialelor reciclabile sortate" la sfarsitului anului 2012 pierderea inregistrata de societatea verificata a fost de -... lei, fata de profitul contabil in suma de ... lei inregistrat in anul 2011, organele de control au concluzionat ca tranzactiile societatii verificate cu partenerii sus mentionati sunt tranzactii controlate.

Organele de control au prezentat evolutia pierderii fiscale a societatii in anul 2012 in anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala, precizand ca societatea a efectuat investitii in valoare de ... lei (cont 231 – Investitii in curs), care in momentul receptionarii lor vor majora cheltuielile societatii.

Avand in vedere ca societatea a evidentiat distinct in contabilitate cheltuielile si veniturile aferente tranzactiilor cu principalul client ... , Austria, la solicitarea asociatului unic ... SA, Luxemburg, in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit costurile totale aferente livrarilor de deseuri de pet, la nivelul anului 2012, in suma de ... lei, evidentiata in balantele de verificare ca si cheltuieli "PFP" (respectiv ...), retinand ca veniturile inregistrate de societate pentru aceasta activitate (pe contul 707.2) sunt in suma totala de ... lei.

Avand in vedere cele constatate mai sus, precum si prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit ca efectul fiscal al deficientei redate mai sus se concretizeaza in:

- stabilirea unor venituri suplimentare totale (pentru anul 2012) aferente livrarilor intracomunitare de deseuri de pet in suma de ... lei (... lei - ... lei);

- diminuarea pe seama veniturilor suplimentare a pierderii fiscale totale aferente anului 2012 cu suma de ... lei.

Având în vedere constatările anterioare, redate la Cap.III pct.1 lit.d), f) si j) din raportul de inspectie fiscala, contestate de societate, precum si celelalte constatari de la Cap.III pct.1 lit.a), b), c) si e) din raportul de inspectie fiscala, neatacate de societatea verificata prin contestia formulata, organele de control au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plata in suma totala de ... lei, respectiv pentru anul 2012 au dispus diminuarea pierderii fiscale declarate de societate cu suma totala de ... lei**, modul de calcul a profitului impozabil fiind

prezentat în anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma anterior mentionata, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control au fost calculate (Cap.III pct.2 si pct.3 din raportul de inspectie fiscala) **dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala, aceste obligatii accesorii nefiind contestate de societatea verificata.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice - Cap.III pct.4 din raportul de inspectie fiscala - organele de control au constatat urmatoarele:

În luna iulie 2011, societatea efectueaza plata în numerar a sumei de ... lei catre dl. ... potrivit Dispozitiei de plata nr.2, înregistrata în contabilitate cu articolul contabil: 461 „*Debitori diversi*” = 5311 „*Casa*”, din care acesta restituie pe parcursul anului 2011 suma de ... lei, astfel la finele anului 2011 dl. ... figureaza cu o obligatie nerestituita fata de societate în suma de ... lei.

Pe parcursul anului 2012 în baza Dispozitiilor de plata nr... din data de 18.05.2012 si 21.05.2012 societatea mai plateste d-lui ... suma de ... lei, reprezentand potrivit specificatiei înscrise în acestea „*imprumut*”, înregistrata în contabilitate cu articolul contabil: 461 „*Debitori diversi*” = 5311 „*Casa*”, fiind restituita pana în luna mai 2012 suma de ... lei, astfel ca la finele lunii mai 2012 dl. ... figureaza cu o datorie fata de societate în suma de ... lei.

Operatiunile sus mentionate sunt prezentate în anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala - fisa de cont 461 „*Debitori diversi*” - analitic

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca potrivit Hotararii nr.33/05.06.2012 a Adunarii Generale a Asociatilor SC ... SRL, dl. ... si d-na ... isi cesioneaza partile sociale ale societatii în favoarea ... SA Luxemburg, începând cu data respectivei hotarari revocându-se mandatul de administrator al societatii al lui

Având în vedere prevederile art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si faptul ca pana la data de 05.06.2012 d-nul ... a detinut calitatea de asociat al SC ... SRL, rezulta ca, în fapt, suma de ... lei achitata de catre SC ... SRL asociatului de la aceea perioada (dl. ...), si nerestituita societatii pana la data încheierii actului de control, dupa cum rezulta si din balanta de verificare încheiata la data de 31.12.2012 (anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala) reprezinta în fapt, dividend distribuit, pentru care societatea avea obligatia calcularii si virarii impozitului pe dividende în baza prevederilor art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În aceste conditii organele de control au stabilit suplimentar un **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei** (... lei = 84%; ... x 100/84 = ... lei; ... lei x 16 % = ... lei).

Pentru necalcularea și neachitarea la termenul legal (25.07.2012) a impozitului pe dividende datorat în suma anterior menționată, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate pentru perioada 25.07.2012 – 26.04.2013, (Cap.III pct.5 și pct.6 din raportul de inspecție fiscală) **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei (... lei x 0,04% x 274 zile) și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei (... lei x 15%).**

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

Urmare inspecției fiscale efectuate la *S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures*, organele de control ale D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit **Raportul de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013** în baza căruia au emis **Decizia de impunere nr.... /29.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală** prin care au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare în suma totală de ... lei, reprezentând:

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

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

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

- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilit suplimentar urmare constatărilor consemnate la Cap.III pct.4 "Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice" din raportul de inspecție fiscală;

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

precum și **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013** prin care au stabilit ca măsură în sarcina societății "*Efectuarea demersurilor necesare în vederea rectificării și depunerii unei noi Declarații privind impozitul pe profit – cod 101, pentru anul 2012, tinând cont de constatările organelor de inspecție fiscală, prezentate în RIF nr.... /29.04.2013, în sensul diminuării pierderii fiscale de recuperat în anii următori cu suma de ... lei*".

Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.... /03.06.2013 S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures solicită: "*desființarea parțială a Deciziei de impunere*

nr.F-MS ... /29.04.2013 in privinta:

- 1. sumei de ... lei reprezentand venituri din dobanzi stabilite suplimentar de catre inspectorii fiscali;*
- 2. sumei de ... lei reprezentand cheltuieli cu servicii prestate de catre ... , Austria, reclasificate prin Decizia de impunere si Raportul de inspectie mentionate mai sus ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit;*
- 3. sumei de ... lei reprezentand venituri suplimentare stabilite de inspectorii fiscali;*
- 4. sumei de ... lei reprezentand impozit pe dividende stabilit de inspectorii fiscali precum si a dobanzilor si penalitatilor de intaziere aferente in suma totala de ... lei”.*

Avand in vedere argumentele societății contestatoare din contestația formulată raportat la constatările organelor de inspectie fiscala din actele administrative fiscala atacate, rezulta ca obiectul contestatiei il reprezinta doar obligatiile stabilite/masurile dispuse urmare constatărilor redade la Cap.III pct.1 “Impozit pe profit” lit.d), f) si j) din raportul de inspectie fiscala, respectiv celor de la Cap.III pct.4 "Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice", pct.5 “Dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” si pct.6 “Penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din actul de control.

I. Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit, respectiv la măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.... /29.04.2013 privind diminuarea cu suma de ... lei a pierderii fiscale pe anul 2012, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru constatările în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr.... /29.04.2013 și Decizia de impunere nr.... /29.04.2013, respectiv Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.... /29.04.2013, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârșirii unor infractiuni.

În fapt, - potrivit *constatării redade la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.d) din raportul de inspectie fiscală* -, in perioada noiembrie 2011 – mai 2012 societatea a evidentiat in debitul conturilor 461 “Debitori diversi” si 542 “Avansuri de trezorerie” plati prin virament bancar catre dl. ... , cetatean roman si maghiar, domiciliat in Ungaria, care in perioada noiembrie 2011 – ianuarie 2013 a detinut calitatea de angajat al societatii, iar din luna iunie 2012 a fost numit si administrator al SC ... SRL din Tg.Mures.

Organele de control mentioneaza ca in evidenta financiar contabila nu s-au identificat acte, documente din care sa rezulte ca persoana in cauza ar fi creditat societatea sau documente din care sa rezulte ca platile respective au fost efectuate in interesul societatii, sau ca aceasta suma a fost restituita.

In Nota explicativa data organelor de control, administratorul societatii verificate declara: “nu detinem documente justificative ...”.

Urmare celor prezentate, organele de control au retinut ca din patrimoniul societatii a iesit, in mod nelegal, suma totala de ... lei reprezentand plati catre dl. ... , operatiuni care in timpul controlului nu au fost justificate cu documente ca fiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile ale SC ... SRL.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca societatea a intreprins demersurile necesare recuperarii acestei sume de la dl. ... , respectiv demersurile privind revocarea acestuia din functia de administrator al societatii.

In temeiul prevederilor Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, privind functiunea conturilor 461 “Debitori diversi” si 542 “Avansuri de trezorerie”, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca platile in suma de ... lei reprezinta imprumut catre dl. ... , administrator al SC ... SRL, pentru care societatea verificata ar fi obtinut venituri financiare din dobanzi incasate pentru disponibilul bancar, la nivelul dobanzii de referinta a BNR aferenta perioadei noiembrie 2011 – decembrie 2012, suma acestor dobanzi fiind de ... lei, modul de calcul fiind prezentat in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala.

In raportul de inspectie fiscala s-a retinut ca suma de ... lei va reintregi profitul impozabil aferent anului 2011, iar suma de ... lei va reintregi profitul impozabil aferent anului 2012, situatia privind calculul profitului impozabil stabilit suplimentar fiind prezentata in anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala.

In consecință, pentru anul 2011 prin Decizia de impunere nr.... /29.04.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala organele de control au stabilit ca datorat un **impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei**, iar pentru anul fiscal 2012, prin Dispozitia privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.... /29.04.2013, au stabilit **măsura diminuării cu suma de ... lei a pierderii fiscale declarate de societate**, cuantificarea influentelor fiscale anterioare fiind redată de organele de control în Anexa nr.1 la Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /12.06.2013, in care se precizeaza:

“Referitor la suma de ... lei, contestata de SC ... SRL, reprezentand venituri din dobanzi stabilita suplimentar de catre inspectorii fiscali, mentionam urmatoarele:

- suma de ... lei este aferenta anului 2011, impozitul aferent fiind in suma de ... lei (... x 16%);

- suma de ... lei este aferenta anului 2012, suma cu care a fost diminuată pierderea fiscala a societatii declarata pentru anul 2012”.

Întrucât faptele redată mai sus, consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.d) din Raportul de inspectie fiscală nr.... /29.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... /29.04.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, respectiv a Dispozitiei privind

masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.... /29.04.2013, ar putea întruni elementele constitutive ale infractiunii prevăzute la art.272 alin.(1) pct.2 si 3 din Legea societatilor comerciale nr.31/1990, republicata, a fost întocmit **Procesul verbal nr..../26.04.2013 (nr.... /29.04.2013)**, care constituie anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscală, prin **adresa nr.... /07.05.2013** organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureş - Activitatea de Inspectie Fiscală **sesizând Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureş** în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenţei sau inexistenţei elementelor constitutive ale infractiunii anterior menţionate.

Potrivit art.272 alin.(1) pct.2 si 3 din Legea societatilor comerciale nr.31/1990, republicata, "(1) Se pedepseşte cu închisoare de la 1 la 3 ani fondatorul, administratorul, directorul sau reprezentantul legal al societăţii, care:

(...)

2. foloseşte, cu rea-credinţă, bunuri sau creditul de care se bucură societatea, într-un scop contrar intereselor acesteia sau în folosul lui propriu ori pentru a favoriza o altă societate în care are interese direct sau indirect;

3. se împrumută, sub orice formă, direct sau printr-o persoană interpusă, de la societatea pe care o administrează, de la o societate controlată de aceasta ori de la o societate care controlează societatea pe care el o administrează, suma împrumutată fiind superioară limitei prevăzute la art. 144⁴ alin. (3) lit. a), sau face ca una dintre aceste societăţi să îi acorde vreo garanţie pentru datorii proprii;"

În drept, în ceea ce priveşte impozitul pe profit suplimentar în suma de ... lei, respectiv măsura diminuării pierderii fiscale înregistrată şi declarată de societate aferentă anului 2012 cu suma de ... lei, mai sus menţionate, în speţa sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit căroră:

"(1) Organul de soluţionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluţionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenţa indiciilor săvârşirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluţiei ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

[...]

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluţionare a contestaţiei poate suspenda prin decizie motivată soluţionarea cauzei atunci când, în speţă, există indicii cu privire la săvârşirea unei infractiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluţiei ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligaţiilor fiscale constatate prin Raportul de inspectie fiscală nr.... /29.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... /29.04.2013, respectiv a Dispoziţiei privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.... /29.04.2013 contestate, şi stabilirea caracterului infracţional

al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... /29.04.2013, respectiv a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, în perioada noiembrie 2011 – mai 2012 SC ... SRL a evidențiat în contabilitate plăți prin virament bancar către dl. ... , cetățean român și maghiar, domiciliat în Ungaria, în condițiile în care cu ocazia verificării nu au fost identificate acte, documente din care să rezulte că persoana în cauză ar fi creditat societatea sau documente din care să rezulte că plățile respective au fost efectuate în interesul societății (în scopul realizării de venituri impozabile), sau că sumele în cauză au fost restituite, influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a bazelor impozabile pentru calculul impozitului pe profit aferent perioadelor de referință, și implicit diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.... /07.05.2013 împreună cu Procesul verbal nr.17/26.04.2013 (nr.... /29.04.2013), prin care se solicită efectuarea cercetărilor ce se impun în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.272 alin.(1) pct.2 și 3 din Legea societăților comerciale nr.31/1990, republicată, în timpul controlului fiind stabilită o **baza impozabilă suplimentară în suma de ... lei la nivelul anului 2011 respectiv un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16%) și o baza impozabilă suplimentară în suma de ... lei la nivelul anului 2012 suma cu care va fi diminuată pierderea fiscală declarată a societății pentru anul 2012 – această obligație suplimentară, respectiv măsura constituind obiectul atât a Deciziei de impunere nr.... /29.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, cât și a contestației formulate împotriva acestora de către SC ... SRL din Tg.Mureș.**

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate (plăți prin virament bancar) au implicații fiscale pentru care se ridică problema legalității și destinației acestora.

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

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia

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

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

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.... /07.05.2013 pentru a se face aplicațiunea la art.272 alin.(1) pct.2 și 3 din Legea societăților comerciale nr.31/1990, republicată, având în vedere că s-a constatat că societatea a **prejudiciat bugetul consolidat al statului**, urmare neînregistrării veniturilor financiare din dobanzi încasate în suma de ... lei pentru platile prin virament bancar în suma de ... lei reprezentând împrumut către dl. ... , administrator al SC ... SRL, în timpul controlului fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în suma de ... lei la nivelul anului 2011 respectiv un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... x 16%) și o bază impozabilă suplimentară în suma de ... lei la nivelul anului 2012 suma cu care va fi diminuată pierderea fiscală declarată a societății pentru anul 2012.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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

comparabile.

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

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

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

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

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

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

instrucțiuni".

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, *se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de ... lei* reprezentând impozit pe profit, stabilita prin Decizia de impunere nr.... /29.04.2013, precum și în ceea ce **privește măsura diminuării pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2012 cu suma de ... lei**, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

II. Referitor la măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013 privind diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu cheltuielile în suma de ... lei (aferent constatarii redată la Cap.III pct.1 lit.f) din Raportul de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013), Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea avea dreptul la deducerea cheltuielilor cu consultanta si comisioane si onorarii, în condițiile în care aceasta nu dovedeste cu documente realitatea prestării serviciilor în favoarea activității petentei.

În fapt, - potrivit *constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.f) din raportul de inspecție fiscală* – în anul 2012, în baza unor facturi fiscale emise de societatea ... din Austria, SC ... SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în suma totală de ... lei, astfel:

- în luna ianuarie 2012 cheltuieli în suma totală de ... lei, înregistrate cu articolul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" = 401 "Furnizori", în baza a două facturi (nr.... ... 1/05.01.2012 și nr.... ... /25.01.2012);

- în luna august 2012 cheltuieli în suma totală de ... lei înregistrate cu articol contabil 622.30 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” = 401 „Furnizori”, în baza a șase facturi (nr. ... , nr. ... , nr. ..., nr...., nr. ...și nr. ... din data de 31.08.2012),

cheltuieli în legătură cu care organele de inspecție fiscală au consemnat că societatea verificată nu a prezentat în timpul controlului documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor.

Din informațiile furnizate de CSII din cadrul D.G.F.P. Mureș prin adresa nr.... /08.01.2013, organele de control au reținut că societatea ... din Austria nu a declarat, prin Declarația cod 390 aferentă lunii august, prestări de servicii intracomunitare pentru societatea SC ... SRL.

Din analiza documentelor prezentate de societatea verificată pentru justificarea serviciilor în cauză, respectiv contractul încheiat între SC ... SRL și societatea ... din Austria și rapoarte de lucru, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste rapoarte de lucru nu au legătură cu activitatea SC ... SRL, ci sunt efectuate pentru societatea ... – societate care, potrivit declarațiilor

reprezentantului legal al societății verificate, este “societatea mama”, respectiv ... SA, Luxemburg – societate care are în vedere dezvoltarea operațiunilor cu deșeurile pet în România și pe piața Europei de Est, pentru acest scop fiind efectuate studiile de piață, calculele, rapoartele prezentate organelor de control.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de control au constatat că prestațiile de servicii în cauză nu au fost efectuate în scopul activității desfășurate de societatea verificată, fapt pentru care au stabilit că suma totală de ... lei (... lei + ... lei) va diminua pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2012.

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

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

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

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

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

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

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

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

Din cadrul legislativ mai sus enunțat rezultă că, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii este condiționată de îndeplinirea cumulativă a condițiilor referitoare la prestarea efectivă a acestora - atestată printr-un contract care să cuprindă date

referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea efectivă a acestora, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, și a condițiilor referitoare la dovedirea de către contribuabil a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

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

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că în cursul anului 2012 societatea ... Austria a prestat servicii specifice cum ar fi:

- servicii de marketing (analize specifice de piață privind industria de reciclare a peturilor);

- asistența privind integrarea activităților desfășurate de ... în activitatea grupului;

- asistența tehnică specifică (de ex.: asistența privind utilajele specifice industriei de reciclare a peturilor) privind reciclarea peturilor, tehnologii specifice utilizate, etc.;

- identificare de potențiali clienți precum și identificare de potențiali furnizori, etc.,

pentru care societatea contestatoare susține că deține contract scris cu prestatorul extern în care sunt detaliate atât serviciile ce au fost prestate cât și costurile aferente. Aferent acestor servicii petenta a prezentat organelor de control următoarele documente: situații de lucrări, studii specifice efectuate de prestator, corespondența electronică cu prestatorul, studii tehnice și rapoarte specifice, etc.

Contestatoarea menționează că în raportul de inspecție fiscală s-a reținut faptul că societatea a pus la dispoziția inspectorilor fiscali "contractul și rapoartele aferente", însă în mod eronat organele de control au concluzionat fără o argumentare elocventă faptul că aceste servicii nu au fost prestate pentru societate și faptul că nu au legătură cu activitatea

Petenta susține că toate serviciile prestate de către ... au strictă legătură cu piața și tehnologia specifică industriei de reciclare de peturi iar rezultatele analizelor, rapoartele și studiile au fost utilizate de către societate.

Pentru motivele prezentate mai sus, petenta consideră că "organele de control au considerat în mod eronat că serviciile prestate efectiv de către ... nu au legătură cu activitatea societății și că au fost prestate de fapt companiei mama. Menționăm că societatea ... care deține părțile sociale ale ... este o companie de tip "holding" și nu desfășoară activități specifice de reciclare în Luxemburg".

Urmare analizei documentelor anexate la dosarul cauzei, materiale prezentate de SC ... SRL, cu ocazia inspecției, pentru justificarea prestării serviciilor facturate de ... din Austria, se rețin următoarele :

▪ Drept baza contractuală a fost prezentat la control “Contractul de consultanță”, încheiat la data de 17.08.2011 pentru un termen nelimitat și intrat în vigoare retroactiv (la data de 01.05.2011) între S.C. ... S.R.L. denumită „Compania” și de ... din Austria, denumită “Consultant”, în care la cap.I “Servicii” pct.1 sunt enumerate serviciile de consultanță care fac obiectul contractului, respectiv:

- “- analize de piață (sub aspectele de cumpărare și vânzare) și servicii de informații de afaceri;
- dezvoltarea operațiunilor cu PET din România și internaționalizarea afacerilor cu PET;
- managementul produselor și al calității;
- suport tehnic în ceea ce privește tehnologia PET;
- dezvoltarea organizării, a sistemelor și proceselor comerciale, cu scopul de a impune compania ca platformă de afaceri/furnizor de servicii pentru activități cu PET în alte state CEE/SEE;
- identificarea de furnizori de PET, inclusiv negocierile/gestionarea contractelor;
- identificarea clienților alternativi (în plus față de PRT, în cadrul contractului de colaborare cu ALPLA), inclusiv negocierile/gestionarea contractelor;
- servicii tehnice și comerciale complementare celor de mai sus”.

Totodată, la pct.3 și 4 din același capitol se prevede ca “(...) serviciile Consultantului în conformitate cu prezentul contract se materializează în produse finite (rezultate) prezentate Companiei. Rezultatele vor include rapoarte, prezentări, procese verbale de întâlniri, documente, studii, licențe, sau orice alt obiect corporal sau necorporal produs ca urmare a serviciilor de consultanță.

Consultantul va prezenta trimestrial rapoarte de sinteză adecvate Companiei, în scris, specificând conținutul și durata serviciilor oferite”.

▪ Contractul sus menționat nu cuprinde date referitoare la termenele de execuție, tarifele percepute și valoarea totală a contractului, defalcarea cheltuielilor de consultanță pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Conform conținutului paragrafului “Plata” din contract se stipulează ca: ”1. Pentru serviciile furnizate și cele care urmează să fie furnizate de către Consultant Companiei parte la prezentul contract, cu privire la remuneratie, partile convin după cum urmează:

a) 5... EUR (pus TVA, dacă și în măsura în care se supune TVA-ului în conformitate cu dispozițiile aplicabile legislației fiscale relevante) pe luna, începând cu luna septembrie 2011;

b) ... EUR (pus TVA, dacă și în măsura în care se supune TVA-ului în conformitate cu dispozițiile aplicabile legislației fiscale relevante) pentru serviciile deja prestate în perioada mai 2011 – august 2011.

2. Cheltuielile de deplasare și cele cu bani lichizi efectuate în mod rezonabil de către Consultant vor fi rambursate separat, pe baza unor rapoarte de cheltuieli și

in conditiile in care astfel de cheltuieli de deplasare si cu bani lichizi sunt justificate prin facturi, chitante si alte documente (...)”.

▪ In timpul controlului unitatea a prezentat drept documente emise în executarea serviciilor care justifica prestarea efectivă a acestora, doar rapoarte de lucru despre care organele de inspectie fiscala nu au legatura cu activitatea SC ... SRL, ci sunt efectuate pentru societatea ... – societate care, potrivit declaratiilor reprezentantului legal al societatii verificate, este “societatea mama”, respectiv ... SA, Luxemburg – societate care are in vedere dezvoltarea operatiunilor cu deseuri pet in Romania si pe piata Europei de Est, pentru acest scop fiind efectuate studiile de piata, calculele, rapoartele prezentate organelor de control.

▪ La dosarul cauzei sunt anexate (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala):

- ”Acordul reciproc de reziliere a contractului de consultanta din data de 17 august 2011” prin care SC ... SRL si ... convin de comun acord sa rezilieze Contractul de consultanta incheiat in data de 17 august 2011, cu efect incepand din 31 martie 2012;
- ”Acordul de imprumut”, incheiat la data de 13 septembrie 2012, int... – 4 – Pet ... SA, in calitate de creditor, si SC ... SRL, in calitate de creditat, avand ca obiect acordarea sumei de 61.253,17 EUR, cu termen de rambursare 31 decembrie 2012, scopul fondurilor fiind ”Plata facturilor si cheltuielilor pentru C.Hausle de cat... ... in favoarea ... ROM”.

▪ Fata de cele prezentate mai sus, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr... /12.06.2013 (pag.2-3), si anume:

”Asa cum a fost prezentat si in Raportul de inspectie fiscala, la Cap.III lit.J, incepand cu luna iunie 2012, asociatul unic al societatii este ... SA, Luxemburg urmare cesionarii partilor sociale de catre d-nul ... si d-na Din instrumentarile efectuate in timpul controlului a rezultat faptul ca aceasta societate face parte din grupul de firme ... Management Group, Directorul general al grupului fiind d-nul ... care este si noul administrator al societatii verificate. De asemenea a rezultat faptul ca partenerul strategic al grupului responsabil cu preluarea deseurilor si producerea de materii prime este ... Austria, societatea care dupa preluarea societatii de catre noul asociat a devenit automat principalul client al societatii verificate.

In anexa nr.1 la prezentul referat este prezentata structura Grupului ... , activitatea desfasurat, produse si servicii.

Rezulta astfel ca SC ... SRL nu avea nevoie de un serviciu din partea lui ... de ”*semnare de contracte cu noi clienti*”, acestia fiind impusi de grupul din care face parte, iar furnizorii de deseuri sunt in general aceeasi de pe piata interna, agenti comerciali angajati ai societatii avand sarcina de a identifica si negocia cu furnizorii.

De asemenea, din documentele prezentate in timpul controlului de societate pentru justificarea serviciilor societatii ... , prezentate in anexa nr.7 la

raportul de inspectie fiscala, rezulta faptul ca studiile de piata, rapoartele si altele, au legatura cu activitatea Grupului ... , asa cum rezulta chiar din titlul acestora, si nu se refera strict la activitatea societatii verificate. Asa cum rezulta si din pagina online de prezentare a Grupului ... ”obiectivul nostru este de a construi o retea de cumparare de PET in Europa Centrala si de Est ... suntem in planificare pentru a instala in mai multe tari instalatii de prelucrare si sortare a deseurilor.”

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se retine ca nici cu ocazia controlului, si nici ulterior in sustinerea contestatiei, societatea nu a fost in masura sa prezinte proiectele realizate de catre prestatorul de servicii, situatiile de lucrari aferente acestora, rapoarte de lucru din care sa rezulte serviciile prestate societatii verificate, precum si tarifele percepute.

Astfel, din materialul documentar prezentat de unitatea verificata, cuprinzand informatii cu caracter general, nu rezulta ca serviciile in cauza au fost prestate de firma austriaca in beneficiul activitatii producatoare de venituri a SC ... SRL.

Avand in vedere considerentele redate anterior, se reține că nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei cu privire la prestarea efectivă a serviciilor in scopul activitatii sale, întrucât societatea nu aduce argumente, probe concrete în susținerea cauzei și nici nu face dovada cu documente justificative a altei situații de fapt decât cea constatată de organele fiscale, motiv pentru care, se retine că în mod legal organele de inspectie fiscală, au considerat cheltuielile în sumă totală de ... lei, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, si au stabilit pentru anul 2012, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, **masura diminuarii pierderii fiscale inregistrate si declarate de societate cu suma de ... lei**, motiv pentru care **contestatia petentei urmează a fi respinsă ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

III. Referitor la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de ... lei (aferenta constatarii redate la Cap.III pct.1 lit.j) din Raportul de inspectie fiscala nr.... /29.04.2013), Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca masura organelor de inspectie fiscala din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.201 este legala, in conditiile în care societatea a practicat in anul 2012 preturi de vanzare a deseurilor din plastic sub cheltuielile societatii, la stabilirea preturilor nefiind avute in vedere costurile aferente livrarilor de produse, iar din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta o alta situatie fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

În fapt, - potrivit *constatării redate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.j) din raportul de inspecție fiscală* – in baza contractului din data de 01.06.2011 incheiat intre SC ... SRL cu clientul societatea ... Austria (valabil pentru perioada 01.06.2011 – 31.07.2012), precum si a contractului fara numar si data (valabil in perioada 01.08.2012 – 31.12.2012), societatea verificata a livrat

intracomunitar produse (deseuri de plastic – PET) a caror pret este stabilit in baza unor formule de calcul, respectiv:

- pentru deseurile de pet transparent formula de calcul a pretului este: $(PCI \cdot 0,75 - \dots) / 1,4$;
- pentru deseurile de pet albastru formula de calcul a pretului este: $(PCI \cdot 0,75 - \dots) / 1,4$;
- pentru deseurile de pet maro formula de calcul a pretului este: $(PCI \cdot 0,75 - \dots) / 1,4$.

Organele de control au retinut ca in formulele de calcul a pretului de vanzare, mai sus mentionate, elementele acestora reprezinta:

- PCI – numar (suma) din raportul PCI, care din explicatiile date de reprezentantul societatii verificate, reprezinta o valoare medie internationala a granulelor (din mase plastice) reciclate, comunicate lunar din Austria de d-nul ... , care are de asemenea calitatea de administrator al SC ... SRL;

- coeficientul de 0,75 reprezinta un discount pentru societatea ALPLA, care potrivit explicatiilor date de reprezentantul societatii verificate, este beneficiarul final al deseurilor de pet care asigura ambalajele pentru firma COCA COLA);

- valoarea de ... reprezinta pretul de convectare din granule;
- 1,4 reprezinta pierderea la convectare.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pretul pentru deseurile de pet livrate de SC ... SRL in Europa este stabilit in functie de un pret mediu al granulelor din mase plastice corectat cu anumite valori a caror marime si mod de determinare nu au fost justificate de societatea verificata.

Organele de control au concluzionat ca societatea nu a avut in vedere la formarea preturilor de vanzare a costurilor aferente activitatii sale principale, respectiv comert cu deseuri din plastic, ci a practicat un pret stabilit de beneficiar si acceptat neconditionat de societatea verificata.

In temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea costurilor aferente livrarilor de deseuri de pet si implicit la reintregirea veniturilor aferente livrarilor intracomunitare in functie de costurile pe care societatea le-a inregistrat pentru aceasta activitate, stabilind venituri suplimentare totale (pentru anul 2012) aferente livrarilor intracomunitare de deseuri de pet in suma de ... lei, pe seama carora a lasat societatii masura diminuarii pierderii fiscale pe anul 2012, cu aceeasi suma.

Prin contestatia formulata petenta invoca faptul ca “datorita faptului ca ... este o companie si un client foarte important in industria reciclarii peturilor, aceasta impune furnizorilor sai (implicit societatii) un pret standard al marfurilor. Pentru ca in anul 2012 Societatea nu a beneficiat de o tehnologie avansata de reciclare a peturilor a fost nevoita din motive de marketing sa acorde un discount de aproximativ 17% fata de costul de productie/achizitie al peturilor. In fapt, Subscrisa a vandut cat... .. peturi la un pret mai mic decat costul de productie (inclusiv transportul) pentru a reusi sa contracteze comenzi de la aceasta companie si pentru a-si asigura in viitor vanzarile”.

În drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza că :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile (...)”.

coroborat cu pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, unde se specifică :

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

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ”.

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Legiutorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție (de exemplu dacă părțile sunt persoane fizice sau juridice, române sau străine, afiliate sau nu) și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, autoritatea fiscală fiind liberă să utilizeze orice metodă de reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Potrivit celor consemnate de organele de inspectie fiscala, in luna iunie 2012, asociatii SC ... SRL, d-nul ... si d-na ... au cesionat partile sociale ale societatii conform Hotararii nr. 33/05.06.2012 a adunarii generale a asociatilor SC ... SRL. In urma cesionarii partilor sociale, asociatul unic al societatii este ... SA, Luxemburg, fiind revocat totodata si mandatul de administrator al d-lui ...

Incepand cu data de 05.06.2012 sunt numiti, pe perioada nedeterminata, in calitate de administratori ai SC ... SRL urmatoorii:

- ... , nascut la 18.10.1969 la Tg-Mures, cetatean roman si maghiar, identificat prin pasaport nr. ... , eliberat la 01.09.2011 de autoritatile romane, CNP ... , domiciliat in Ungaria, ...
-, cetatean austriac, identificat prin pasaport nr. ... eliberat de autoritatile din Austria;
- ... domiciliat in com... .

Totodata, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in balanta de verificare intocmita la 31.12.2012, societatea a inregistrat pierdere contabilă in suma de 2.217.599,91 lei, situatia fiind determinata preponderent de relatia desfasurata cu clientul principal, respectiv societatea ... Austria, in baza contractului mai sus mentionat, care a presupus livrarea produselor (deseuri de pet) la un pret care nu asigura societatii un minim de profit pentru a putea acoperi costurile, la formarea acestuia nefiind avute in vedere cheltuielile aferente livrarilor de produse.

Organele de control au retinut ca desi potrivit prevederilor contractuale, pretul peturilor livrate intracomunitar contine toate cheltuielile (de transport) si taxele pana la poarta beneficiarului, formula de calcul a pretului prevazuta in contract nu contine un procent aferent acestor cheltuieli, valorile formulei de calcul nefiind justificate concret de societate.

Organele de control au prezentat evolutia pierderii societatii in anul 2012 in anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala, precizand ca societatea a efectuat investitii in valoare de ... lei (cont 231 – Investitii in curs), care in momentul receptionarii lor vor majora cheltuielile societatii.

Se reține că obiectivul fundamental al înființării și funcționării unei firme este acoperirea cheltuielilor efectuate și obținerea unui profit, fiind puțin probabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să livreze produse pe perioade îndelungate de timp, la prețuri care nu permit realizarea de profit, așa cum de altfel este prevăzut la pct.1.52 din Ghidul OECD pentru prețurile de transfer: *„o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în acești termeni“*.

Acest aspect este sustinut si de constatările organelor de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscala nr.... /29.04.2013, mentionandu-se ca:

” Este de neconceput intr-o conduita comerciala uzuala sa se vanda cu mai putin decat s-a cumparat ratiunea actului comercial fiind prin definitie obtinerea unui profit. Nu exista nici o circumstanta speciala care sa fi pus societatea in situatia fortata de a vinde luna de luna (in anul 2012) mai ieftin decat costul de achizitie si de livrare al produselor respective. Dimpotriva, rezulta ca aceasta a fost practica constanta in anul 2012 cand clientul principal al societatii a fost cel mentionat anterior, ceea ce pune sub semnul unei totale indoieli pretul stabilit in contractul «*de colaborare*» incheiat cu acest client. Se concluzioneaza

faptul ca, preturile inscrise in facturile emise catre partenerii intracomunitari nu sunt cele reale, urmarindu-se in fapt diminuarea bazei impozabile.

De asemenea, din verificarile si instrumentarile efectuate de catre organele de inspectie fiscala precum si din declaratia reprezentantului legal al societatii (anexa nr. 20) nu au rezultat relatii de afiliere cu clientii societatii, insa SC RE-PET SRL a acceptat neconditionat, in anul 2012, cand asociatul unic al societatii a devenit , Luxemburg iar principalul client a fost ... Austria, preturi de vanzare a marfurilor cu mult sub cheltuielile societatii, fara a justifica acest mod de administrare a societatii. Astfel, pentru acelasi obiect de activitate respectiv « Recuperarea materialelor reciclabile sortate », la sfarsitul anului 2012 pierderea inregistrata este de -... lei fata de rezultatul financiar al anului 2011 profit contabil de ... lei. Se concluzioneaza astfel faptul ca, tranzactiile societatii verificate cu aceste societati sunt tranzactii controlate intrucat in tranzactiile economice dintre persoane independente sunt inacceptabile asemenea pierderi, respectiv persoane independente, cu un comportament adecvat, nu ar fi încheiat asemenea tranzacții”.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, nu sunt de natura a conduce la solutionarea favorabila a contestatiei argumentele petentei din contestatia formulata potrivit carora *“datorita faptului ca ... este o companie si un client foarte important in industria reciclarii peturilor, aceasta impune furnizorilor sai (implicit societatii) un pret standard al marfurilor. Pentru ca in anul 2012 Societatea nu a beneficiat de o tehnologie avansata de reciclare a peturilor a fost nevoita din motive de marketing sa acorde un discount de aproximativ 17% fata de costul de productie/achizitie al peturilor. In fapt, Subscrisa a vandut cat... .. peturi la un pret mai mic decat costul de productie (inclusiv transportul) pentru a reusi sa contracteze comenzi de la aceasta companie si pentru a-si asigura in viitor vanzarile”*, retinandu-se cele precizate de organele de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatie nr.... /12.06.2013 (pag.3-4), si anume:

”Asa cum a fost prezentat mai sus la punctul II, partenerul strategic al grupului ... din care face parte si societatea verificata, responsabil cu preluarea deseurilor si producerea de materii prime este ... Austria, societate care dupa preluarea societatii de noul asociat (... ..) a devenit automat principalul client al societatii verificate (...).

(...) clientul principal al societatii verificate este client al Grupului din care face parte societatea, prin contractul incheiat cu ... Austria fiind impus pretul de vanzare a peturilor (*asa cum recunoaste si petenta*), inclusiv conditia de livrare DDP prin care toate costurile cu transportul pana la destinatie sunt in sarcina ... SRL fara ca aceste costuri sa fie recuperate prin pretul de livrare”.

Deoarece SC ... SRL a acceptat neconditionat practicarea unui pret de vanzare a deseurilor de plastic stabilit de beneficiarul ... Austria, in functie de valoarea PCI din formula de calcul prevazuta in contractul incheiat cu societatea austriaca (comunicata lunar prin email din Austria de d-nul ... , care are si calitatea de administrator al SC ... SRL), fara sa impuna recuperarea costurilor aferente livrarilor respective de produse (ceea ce este contrar unei desfășurări normale de

tranzacții pe piața liberă), rezultă că societatea contestatoare și-a asumat în cunoștință de cauză, riscul variației prețului de pe piața deșeurilor, cu toate consecințele fiscale.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit careia nu are relații de afiliere (fapt confirmat de către organele de control) în sensul legislației fiscale cu ... și prin urmare pentru tranzacția privind livrarea de peturi în cursul anului 2012 nu sunt aplicabile prevederile **articolului 11, alineatul 2** din Codul fiscal, conform caruia petenta susține că “autoritățile fiscale pot ajusta veniturile și/sau cheltuielile în cazul tranzacțiilor cu părți afiliate pentru care prețul de transfer nu este la nivelul prețului de piață”, se reține că aceasta nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de control au invocat și justificat aplicarea prevederilor **art.11 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, demonstrând că tranzacțiile cu deșeuri de mase plastice nu au avut un scop economic, ceea ce a condus la înregistrarea de pierdere în anul 2012.

Fata de susținerea petentei potrivit careia în raportul de inspecție fiscală, la Capitolul III, secțiunea j), organele de control au analizat această speta utilizând și citând legislația specifică din Ghidul prețurilor de transfer varianta anterioară iulie 2010 (varianta veche și neactualizată a acestui Ghid care după luna iulie 2010 nu mai este în vigoare), se rețin precizările organelor de control din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.... /12.06.2013 (pag.4) potrivit cărora Ghidul OECD privind prețurile de transfer a fost modificat în sensul actualizării și renumerotării articolelor și punctelor, însă principiile au rămas aceleași.

În contestație petenta consideră că “chiar și în situația ipotetică în care cele două companii ar fi fost părți afiliate, conform Ghidului prețurilor de transfer emis de OCDE, actualizat în luna iulie 2010, punctul 1.72, secțiunea D.3, faptul că în cadrul unei tranzacții una dintre părți realizează pierderi pentru o perioadă “rezonabilă de timp” (în cazul nostru mai puțin de un an) poate fi justificat (...) în situațiile în care strategia de “penetrare a pieței” impune practicarea de prețuri mai mici decât nivelul de piață”.

Acest argument al petentei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care potrivit celor prezentate mai sus, după preluarea societății ... SRL de asociatul unic ... Luxemburg care face parte din Grupul ... (directorul general al grupului fiind dl. ... care este și unul din noii administratori ai SC ... SRL), clientul principal al societății verificate a devenit firma ... Austria, care este partenerul strategic al grupului, responsabil cu preluarea deșeurilor și producerea de materii prime, client care a impus termeni și condiții contractuale dezavantajoase în ceea ce privește livrarea produselor, însă acceptate necondiționat de societatea verificată, aceasta neaflându-se în situația de “penetrare a pieței” deșeurilor.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.... /12.06.2013 (pag.4), organele de inspecție fiscală menționează:

“(...) urmare verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală a

rezultat faptul ca pierderea acumulata de societate intr-o perioada de un an, respectiv in anul 2012, este de ... lei, iar investitiile in curs sunt la sfarsitul anului in valoare de ... lei si desi in timpul controlului a prezentat o noua formula de calcul a pretului de livrare, din care ar rezulta o majorare a pretului de vanzare (urmare investitiilor facute), aceasta crestere este nesemnificativa in raport cu pierderea societatii. Mai mult, investitiile in curs in momentul in care vor fi receptionate si amortizate vor genera in continuare pierdere pentru societate. Asa fiind pierderea societatii nu se intreveade <<pentru o perioada rezonabila de timp>> ci pentru o perioada indelungata. De altfel societatea nu a prezentat un plan de afaceri din care sa rezulte realizarea de profit in urmatorii ani in aceste conditii”.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, întrucât argumentele de fapt și de drept ale petentei din contestatia formulata, neinsotite de documente probatoare, nu sunt de natura a combate constatarile organelor de inspectie fiscala, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au apreciat continutul economic al tranzactiilor cu deseuri si au reconsiderat aceste operatiuni in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.450/2013, potrivit căroră “Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”, **se va respinge ca neîntemeiata contestația** formulata de SC ... SRL impotriva **masurii de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2012 cu suma de ... lei**, dispusa prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.... /29.04.2013.

IV. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe daca societatea datoreaza obligatiile fiscale mentionate.

În fapt, - *potrivit constatarii redate la Cap.III pct.4 din raportul de inspectie fiscala* - in luna iulie 2011, societatea a achitat in numerar d-lui , potrivit Dispozitiei de plata nr.2, suma de ... lei, fiind inregistrat in contabilitate

articolul contabil: 461 „*Debitori diversi*” = 5311 „*Casa*”, din suma mentionata acesta restituind pe parcursul anului 2011 suma de ... lei, astfel la finele anului 2011 dl. figureaza cu o obligatie nerestituata fata de societate in suma de ... lei.

Pe parcursul anului 2012 in baza Dispozitiilor de plata nr. 2 din data de 18.05.2012 si 21.05.2012 societatea mai plateste d-lui suma de ... lei, reprezentand potrivit specificatiei inscrise in acestea “*imprumut*”, inregistrata in contabilitate cu articolul contabil: 461 „*Debitori diversi*” = 5311 „*Casa*”, fiind restituita pana in luna mai 2012 suma de lei, astfel ca la finele lunii mai 2012 dl. figureaza cu o datorie fata de societate in suma de ... lei.

Operatiunile sus mentionate sunt prezentate in anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala - fisa de cont 461 „*Debitori diversi*” - analitic

Potrivit Hotararii nr.33/05.06.2012 a Adunarii Generale a Asociatilor SC ... SRL, dl. si d-na ... isi cesioneaza partile sociale ale societatii in favoarea ... SA Luxemburg, incepand cu data respectivei hotarari revocandu-se mandatul de administrator al societatii al lui

Avand in vedere faptul ca pana la data de 05.06.2012 d-nul ... a detinut calitatea de asociat al SC ... SRL, organele de control au concluzionat ca suma de ... lei achitata de catre SC ... SRL asociatului de la aceea perioada (dl.), si nerestituia societatii pana la data incheierii actului de control, dupa cum rezulta si din balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2012 (anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala) reprezinta in fapt, dividend distribuit, pentru care societatea avea obligatia calcularii, retinerii si declararii impozitului pe dividende în procent de 16% aplicat la suma bruta.

În drept, potrivit art. 7 pct. 12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **dividendul** reprezinta „*o distribuire în bani sau în natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica[...]*”, iar potrivit dispozitiilor art. 67 alin. (1) din acelasi act normativ, “*Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile închise de investitii, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, odata cu plata dividendelor catre actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se face plata.*”

Potrivit prevederilor legale anterior citate, dividendul este definit ca fiind orice distribuire facuta în favoarea asociatilor, deci orice plati – în bani sau natura – efectuate de societate în beneficiul asociatilor, pentru care nu se justifica utilizarea lor în scopul activitatii economice a societatii. Astfel, sumele respective, ridicate de asociat si nerestituite si pentru care nu se demonstreaza ca au fost utilizate în beneficiul activitatii economice a societatii, sunt asimilate dividendelor de la data platii acestor sume.

În acelasi sens, se impune precizarea ca legiuitorul permite administratorului societatii sa ridice sume de bani din casierie în vederea

achizițiilor pentru realizarea de operațiuni impozabile, însă prevede ca, în situația în care nu se justifică utilizarea sumelor respective în beneficiul activității economice a societății, **sumele respective reprezintă dividende** și sunt tratate ca atare.

Prin contestația formulată societatea susține că în cursul perioadei 2011 - 2012 i-a acordat fostului acționar și administrator (domnul ...) diverse sume cu titlu de împrumut pe termen scurt, în sumă totală de aproximativ ... mii lei, acesta restituind în anul 2012 suma de aproximativ ... mii lei, astfel că a rămas dator față de societate cu suma de aproximativ ... mii lei.

Petenta menționează că “sumele plătite de către societate fostului administrator și acționar nu au fost acordate cu titlu gratuit sau sub formă de împrumuturi nerambursabile, domnul ... fiind în continuare obligat să restituie sumele datorate. Astfel, aceste sume nu pot fi calificate ca și dividende în sensul articolului 7, alineatul 1, punctul 12 din Codul fiscal atâta timp cât pentru aceste sume Subscrisa are un titlu de creanță asupra domnului ... conform datelor contabile”.

Potrivit prevederilor art.144⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“(1) Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum:

a) acordarea de împrumuturi administratorilor;”.

Astfel, se reține că sumele ridicate în numerar de administratorul SC ... SRL și înregistrate în conturile 542 “Avansuri de trezorerie” și 5311 „Casa”, nu pot fi luate în considerare ca un împrumut acordat de societate acestuia, deoarece conform prevederilor legale citate mai sus, acordarea de împrumuturi de către societăți administratorilor este interzisă.

Față de cele de mai sus, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală de la pct.IV din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.... /12.06.2013, și anume:

“(...) SC ... SRL nu a justificat cu documente motivul pentru care nu a recuperat de la d-nul ... suma de ... lei, în condițiile în care acesta nu mai deține nici o calitate în societatea verificată. Afirmatia petentei referitoare la acordarea sumelor plătite, respectiv la faptul că acestea nu au fost acordate cu titlu gratuit sau sub formă unor împrumuturi nerambursabile, nu este argumentată de contestație”.

Se reține că nici la control și nici ulterior în susținerea contestației, societatea contestatoare nu a făcut dovada demersurilor întreprinse pentru recuperarea sumelor respective sau a eventualei destinații a acestora și că urmările susținerii petentei nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației.

Din cadrul legal citat mai sus, se reține că sumele plătite în favoarea asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea în beneficiul operațiunilor economice ale unității, fiind asimilate dividendelor, urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările

si completarile ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16% din suma acestora, obligatia calcularii si retinerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data platii sumelor respective catre asociati, iar scadenta de plata a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se face plata veniturilor.

Fata de cele retinute anterior, în temeiul dispozitiilor legale mai sus citate, având în vedere ca pentru suma totala de ... lei, ridicata din casieria unitatii de fostul administrator si nerecuperata de la acesta, unitatea nu a fost în masura sa justifice utilizarea acesteia în scopul activitatii curente a societatii, în mod legal organele de control au considerat ca suma respectiva a fost utilizata în beneficiul asociatului, fiind asimilata dividendelor.

Având în vedere considerentele prezentate, din care se retine ca pana la data incheierii actului de control suma de ... lei ridicata din casieria unitatii verificate în perioada 2011 – mai 2012, de dl. ... în calitate de administrator si asociat al societatii verificate (pana la data de 05.06.2012), nu a fost restituita de catre acesta urmare cesionarii partilor sale sociale (iunie 2012), iar unitatea nu a fost în masura a dovedi ca aceasta suma a fost utilizata în scopul activitatii economice a SC ... SRL, si întrucât nici în sustinerea contestatiei petenta nu prezinta documente prin care sa demonstreze o alta stare de fapt decât cea constatata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca în mod corect organele de control au stabilit ca pentru suma mentionata societatea datoreaza ***impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei***, contestatia formulata urmând ***a fi respinsa ca neîntemeiata*** pentru acest capat de cerere.

În ceea ce priveste dobânzile/majorarile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de ... lei, întrucât stabilirea acestora în sarcina societatii contestatoare reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul, si având în vedere ca, potrivit celor de mai sus, în sarcina S.C. ... S.R.L. s-a retinut ca datorat impozitul pe dividende în suma de ... lei, conform principiului de drept potrivit caruia secundarul urmeaza principalul, sunt datorate de catre unitate si obligatiile fiscale accesorii anterior mentionate.

Ca urmare, ***contestatia*** unitatii urmeaza a fi ***respinsa ca neîntemeiata*** si pentru ***dobânzile/majorarile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de ... lei***.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Suspendarea soluțiilor contestatelor formulate de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures** în ceea ce privește obligațiile fiscale în **sumă de ... lei**, reprezentând impozit pe profit, stabilite prin Decizia de impunere nr.... /31.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv în ceea ce privește măsura **diminuării cu suma de ... lei** a pierderii fiscale declarate pe anul 2012, dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestatelor în ceea ce privește măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... /29.04.2013 privind **diminuarea cu suma de ... lei** (... lei + ... lei) a pierderii fiscale declarate pe anul 2012, precum și în ceea ce privește obligațiile fiscale în **sumă totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

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

DIRECTOR GENERAL,

