



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. .../2012

DECIZIA NR. 43/30.08.2012

privind soluționarea contestației depusă de SC N. SRL, cu sediul în loc. ..., nr. ... și
înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../16.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. .../16.07.2012 (fila 101), în legătură cu contestația depusă de SC N. SRL din ...

Contestația a fost formulată împotriva:

- măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 24-27), prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în cuantum de **... lei**, reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente;
- Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 22-23);
- Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.05.2012 (filele 1-20);
- Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../23.05.2012 (fila 21).

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.05.2012 și Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../23.05.2012.

Cu adresa nr. 17218/19.07.2012 (fila 102) s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală transmiterea unor anexe ale RIF nr. F-BN 236/23.05.2012, acestea fiind înaintate cu adresa nr. 18058/24.07.2012 (filele 101-111).

Cu scrisoarea nr. .../24.07.2012 (fila 112), confirmată de primire în data de 30.07.2012 (fila 113), s-a solicitat petentei depunerea la dosarul contestației a procurii nr. .../12.10.2007, în original sau copie legalizată, completarea dosarului contestației cu unele documente, precum și cu motivarea în fapt și în drept pentru toate capetele de cerere. Contestatoarea a dat curs solicitării, depunând documentele în cauză, anexate adresei nr. .../03.08.2012 înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../07.08.2012 (filele 114-127).

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei, se deprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 24-27), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-au stabilit în sarcina SC N. SRL din Chiuza obligații fiscale suplimentare în cuantum total de **... lei**, din care **... lei** reprezintă impozit pe profit, **... lei** sunt dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit iar **... lei** reprezintă penalități de întârziere aferente aceluiași impozit.

Argumentele organelor emitente ale actului administrativ fiscal se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../23.05.2012 (filele 1-20), raport care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 24-27), precum și în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../09.07.2012 (filele 94-100).

Perioada verificată, sub aspectul impozitului pe profit, a fost 01.01.2009-31.03.2012, constatându-se cele ce urmează.

În perioada verificată contribuabilul a desfășurat activitate de exploatare forestieră și comercializare material lemnos. Pe perioada verificată agentul economic a obținut întotdeauna profit, astfel:

- în anul 2009 a realizat un profit brut de ... lei;
- în anul 2010 profitul brut a fost de ... lei;
- în anul 2011 a rezultat un profit brut de ... lei.

Conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspecție arată că „*pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin actele normative în vigoare*”.

Sumele suplimentare stabilite de organele de inspecție la impozitul pe profit provin din următoarele:

1) Până la 31.03.2009, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate de AIF BN s-a încheiat RIF nr. .../22.05.2009 prin care s-a stabilit TVA suplimentară de 705 lei, aferentă unor facturi reprezentând achiziții de bunuri care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

- fact. nr. .../31.01.2009 (fila 119), în sumă totală de ... lei;
- fact. nr. .../02.03.2009 (fila 120), în sumă totală de ... lei;
- fact. nr. .../02.01.2009 (fila 121), în sumă totală de ... lei.

Pentru achizițiile de bunuri care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, în conformitatea cu art. 21 alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție nu au cordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli în cuantum de ... lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar aferent trimestrului I din 2009 de **... lei** (16%*... lei).

2) Pentru perioada 01.04.2009-30.11.2009, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate de AIF BN s-a încheiat RIF nr. .../21.01.2010, prin care s-a stabilit TVA suplimentară de ... lei, aferentă unor facturi reprezentând achiziții de materiale care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

- fact. nr. .../07.09.2009 (fila 117), în sumă totală de ... lei;
- fact. nr. .../19.11.2009 (fila 123), în sumă totală de ... lei;
- fact. nr. .../29.11.2009 (fila 125), în sumă totală de ... lei.

Deoarece bunurile achiziționate nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, în conformitate cu art. 21 alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție nu au acceptat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de ... lei, stabilind totodată un impozit pe profit suplimentar pentru trim. III și trim. IV din 2009 de ... lei (16%*... lei).

3) Pentru perioada 01.12.2009-31.05.2010, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate de AIF BN s-a încheiat RIF nr. .../22.07.2010 stabilindu-se TVA suplimentară de ... lei. Organele de inspecție arată că achizițiile în cauză nu au avut influență la calculul profitului impozabil.

4) Pentru perioada 01.06.2010-31.07.2011, în urma inspecției fiscale parțiale s-a încheiat RIF nr. .../28.02.2012 constatându-se că societatea verificată a achiziționat piese de schimb și prestări de servicii (închirieri utilaje) de la SC V. SRL din Bacău (anexa nr. 5). Achizițiile au fost consemnate în 25 de facturi fiscale (filele 53-86), în sumă totală de ... lei, din care TVA de ... lei. Cele 25 de facturi nu depășesc valoarea de 5.000 lei și sunt decontate în numerar.

Conform bazei de date a ANAF, societatea furnizoare nu mai depune deconturi de TVA începând cu luna martie 2010, iar declarațiile 100 și 102, din luna octombrie 2010. De asemenea, SC V. SRL din Bacău nu declară livrările efectuate către SC N. SRL din Chiuza prin declarația 394. Constatându-se aceste aspecte, la verificarea anterioară s-a solicitat un control încrucișat la SC V. SRL din Bacău. Din răspunsul primit de la AIF Bacău a rezultat că societatea furnizoare este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2011 prin OPANAF nr. 2024/02.05.2011, fiind scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de 01.06.2011. Administratorul SC V. SRL din Bacău declară că începând cu luna ianuarie 2010 societatea nu a mai desfășurat activitate.

Din cele prezentate anterior se desprinde faptul că societatea furnizoare are un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantomă, creând suspiciunea organelor de inspecție fiscală că operațiunile înscrise în cele 25 de facturi sunt fictive. Organele de inspecție au considerat că SC V. SRL din Bacău a întocmit documentele doar pentru utilizarea lor de către SC N. SRL din Chiuza, în scopul diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, respectiv TVA și impozit pe profit.

În concluzie, pentru achizițiile reflectate în cele 25 de facturi fiscale emise de SC V. SRL din Bacău, facturi care, în opinia organelor de inspecție nu pot fi considerate documente justificative și nu pot fi înregistrate în contabilitate deoarece operațiunile reflectate în acestea sunt fictive, nu s-a dat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli în cuantum de ... lei, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar aferent trim. II-IV 2010 și trim. I din 2011, de ... lei (16%*... lei). Organele de inspecție și-au întemeiat măsurile dispuse pe dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, art. 21 alin. (4) lit. f) coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal.

Totodată, pentru faptele prezentate la acest subcapitol, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție au sesizat organele de urmărire penală.

5) Pentru perioada 01.08.2011-30.11.2011, în urma inspecției fiscale parțiale s-a încheiat RIF nr. .../20.01.2012, prin care s-a stabilit TVA suplimentară de ... lei, aferentă unor facturi în sumă totală de ... lei (anexa nr. 4; filele 35-47, 116), reprezentând achiziții de bunuri care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Pentru achizițiile care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, așa cum prevede art. 21 alin. (1) din Codul fiscal nu s-a dat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli în cuantum de ... lei, calculându-se un impozit pe profit suplimentar de plată pentru trim. III și IV din 2011 de ... lei (16%*... lei).

6) Pentru perioada 01.12.2011-31.12.2011, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate de AIF BN, s-a încheiat RIF nr. .../16.02.2012 prin care s-a constatat că societatea a achiziționat:

- carburanți pentru autovehicule de transport persoane, în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- bunuri în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, care nu au fost destinate operațiunilor taxabile ale societății, conform facturii nr. .../23.12.2011 (fila 124).

Pentru aceste achiziții, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli în sumă de ... lei (... lei+... lei), stabilind un impozit pe profit suplimentar de ... lei (16%*... lei). Organele de inspecție și-au întemeiat măsurile dispuse pe prevederile art. 21 alin. (4) lit t) și respectiv art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de 19.564 lei, au fost calculate dobânzi în cuantum de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2009-31.03.2012 organele de inspecție au verificat contribuabilul și sub aspectul impozitului pe veniturile din salarii, a contribuțiilor datorate de angajator și a contribuțiilor datorate de salariați. Deoarece nu s-au constatat deficiențe în acest sens nu s-au stabilit sume suplimentare, motiv pentru care a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../23.05.2012 (fila 23).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.05.2012, a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .../23.05.2012, a Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.05.2012 și a Dispoziției de măsuri nr. .../23.05.2012 SC N SRL din Chiuza a depus contestația prin împuternicit, domnul P. N. (împuternicirea nr. .../12.10.2007, filele 114-115), purtând semnătura acestuia și ștampila societății. Contestația a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../03.07.2012.

Prin contestația depusă și înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../16.07.2012 (filele 87-93), petenta arată că nu este de acord cu sumele stabilite suplimentar, constând în:

- impozit pe profit de ... lei;
- dobânzi/majorări aferente de ... lei;
- penalități de întârziere aferente de ... lei.

Petenta arată că sumele suplimentare mai sus menționate au fost determinate în baza RIF nr. .../14.11.2011, prin care organele de inspecție au anulat dreptul de deducere al TVA aferentă:

- achizițiilor de piese de schimb și închiriere utilaje forestiere de la SC V. SRL din Bacău;
- achizițiilor de furaje (tărâțe) de la SC W. SRL pentru caii aflați în patrimoniul societății.

De asemenea, petenta solicită ca în urma analizării probelor, prevederilor legale și argumentelor sale să fie admisă contestația și să fie modificate actele atacate în sensul constatării caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții. În acest sens facem precizarea că prin actele atacate au fost stabilite în sarcina petentei obligații de plată suplimentare constând în impozit pe profit și accesorii aferente acestuia și nicidecum TVA.

Prin cererea introductivă și completările aduse cu adresa nr. .../03.08.2012 înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../08.08.2012 contestația aduce următoarele argumente în susținerea cauzei sale:

- **referitor la achizițiile de la SC V. SRL din Bacău:**
 - în scopul obținerii de venituri și realizării obiectului de activitate SC N. SRL din Chiuza a încheiat în data de 20.05.2010 un contract de închiriere pentru TAF și IFRON cu SC V. SRL din Bacău (fila 51-52);
 - la capitolul IV din contract se specifică tariful orar iar la capitolul VI se precizează obligația chiriașului de a suporta cheltuielile cu reparațiile utilajelor;
 - achizițiile au fost făcute în baza unor facturi emise de SC V. SRL (filele 53-86), documentele întrunind toate condițiile legale atât din punctul de vedere al documentului utilizat cât și al conținutului acestora;
 - atât contravaloarea chiriei lunare cât și a pieselor de schimb au fost achitate integral, la data controlului SC N. SRL neînregistrând datoriile față de acest furnizor;
 - nu există motive pentru a se pune sub semnul îndoielii existența tranzacțiilor și oportunitatea acestora;
 - așa cum este precizat în raportul de inspecție fiscală, SC V. SRL din Bacău a fost declarată inactivă prin OPANAF nr. 2024/02.05.2011 și scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de 01.06.2011, în timp ce tranzacțiile sunt anterioare acestor date, fiind derulate în intervalul 01.06.2010-28.02.2011;
 - la data tranzacțiilor SC V. SRL din Bacău, în evidența ANAF de pe site-ul www.mfinante.ro este înregistrată "ca societatea plătitoare de TVA", iar în

ceea ce privește starea se menționează că “NU ERA AGENT ECONOMIC INACTIV”;

- organele de inspecție, atât în RIF nr. .../28.02.2012 cât și în RIF nr. .../23.05.2012, în susținerea măsurii de neadmitere la deducere a TVA cât și a cheltuielilor cu închirierea utilajelor și cu piesele de schimb, invocă nedeclararea tranzacțiilor de către furnizor și simpla afirmație a administratorului SC V. SRL din Bacău, conform căreia societatea furnizoare nu a desfășurat activitate în perioada 01.01.2010-30.09.2010, în condițiile în care documentele deținute (facturi, chitanțe, contract) dovedesc contrariul;
- solicitarea de control încrucișat nu acoperă toată perioada și mai mult invocă doar un control inopinat efectuat anterior (în data de 22.10.2010), legat de îndeplinirea condițiilor de declarare/nedeclarare ca inactiv a acestuia;
- în ceea ce privește societatea furnizoare, constatările organelor de inspecție se bazează pe supoziții de genul “operațiuni fictive”, “comportament fiscal asimilat societăților fantomă” etc.;
- invocarea de către organele de inspecție a Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (conform căreia “*Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii*”) este incorectă, deoarece toate facturile în cauză corespund prevederilor de conținut impuse de art. 155 din Codul fiscal;
- **referitor la achizițiile de furaje (tărâte) de la SC W. SRL:**
 - prin RIF nr. F-BN 236/23.05.2012, organele de inspecție fiscală, ignorând activitatea de exploatare forestieră desfășurată de SC N. SRL, consideră ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu furajele achiziționate în lunile august, septembrie și octombrie 2011;
 - furajele au fost utilizate pentru hrana celor doi cai aflați în proprietatea SC N. SRL și care au fost achiziționați în cursul anului 2008, la dosarul contestației fiind depus borderoul de achiziție a acestora de la o persoană fizică (filele 33-34);
 - așa cum rezultă din balanța de verificare încheiată la 31.03.2012 (filele 29-32) caii sunt înregistrați în contul 2134 “Animale”, de la data achiziționării fiind utilizați pentru anumite operațiuni specifice activității de exploatare forestieră;
 - toate cele prezentate mai sus demonstrează oportunitatea și necesitatea achiziționării de furaje pentru hrana cailor folosiți în vederea obținerii de venituri impozabile;
 - achiziționarea furajelor s-a făcut în baza unor facturi fiscale care întrunesc prevederile legale de formă și conținut (filele 35-47, 116);
- **referitor la celelalte achiziții care au fost considerate cheltuieli nedeductibile:**

- în perioada verificată au fost de asemenea achiziționate materiale (cuie, feronerie, sârmă, tablă, lanț, catarama ham cai, materiale de construcții, piese de schimb etc.) în valoare totală de ... lei, care au fost folosite la întreținerea vagoanelor de locuit pentru angajați amplasate la locul exploatarei, pentru repararea autovehiculelor proprietatea SC N. SRL și pentru atelajele de tracțiune utilizate în scopul desfășurării activității de exploatare forestieră;
- cu factura nr. .../07.03.2009 (fila 120) s-a achiziționat un calculator personal notebook, folosit pentru conducerea evidenței contabile.

În drept, contestatoarea invocă prevederile art. 78 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), capitolele VI - "Faptul generator și exigibilitatea TVA" și capitolul X - "Regimul deducerilor" din Codul fiscal (fără a se preciza titlul din care fac parte aceste capitole, subînțelegându-se însă, din denumirea capitolelor, că este vorba despre titlul VI - "Taxa pe valoarea adăugată").

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la achizițiile efectuate de la SC V. SRL din Bacău

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 24-27) și Raportul de inspecție fiscală nr. .../23.05.2012 (filele 1-20) s-a stabilit în sarcina petentei și un impozit pe profit suplimentar de plată de **... lei**, organele de inspecție considerând drept nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile consemnate în cele 25 de facturi fiscale emise de SC V. SRL din Bacău, în perioada 01.06.2010-28.02.2011. Având suspiciuni cu privire la realitatea și efectivitatea operațiunilor consemnate în facturile în cauză, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei. Pentru faptele constatate, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, **organele de inspecție au sesizat organele de urmărire penală** (a se vedea în acest sens adresa nr. .../29.05.2012 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud și Procesul Verbal nr. .../23.05.2012, filele 103-108).

În raport cu starea de fapt descrisă mai sus urmează să se examineze dacă, pentru obligațiile suplimentare în quantum de ... lei, constând în impozit pe profit, aferente tranzacției efectuate cu SC V. SRL din Bacău, contestația formulată de SC N. SRL din Chiuza poate fi analizată pe fond, în condițiile în care pentru aspectele constatate au fost sesizate organele de urmărire penală.

În drept, în speța analizată sunt incidente dispozițiile art. 214 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală care prevede că:

"Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.”

Având în vedere că, în cauză, obiectul litigiului izvorăște din aprecierea făcută de organele de inspecție asupra unor înscrisuri și operațiuni care, prin înregistrarea lor în evidențele contabile și fiscale, au condus la diminuarea nejustificată a obligațiilor bugetare reprezentând impozit pe profit în cuantum de ... lei, fiind sesizate organele de urmărire penală competente, constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite, a realității și legalității documentelor întocmite și folosite, inclusiv a tranzacțiilor reflectate în acestea, se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației

Din acest punct de vedere, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la facturile în cauză și la realitatea operațiunilor consemnate în acestea ar determina adoptarea, pe fondul cauzei, a unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat (în concret Decizia de impunere nr. .../23.05.2012).

Prin urmare, organele de soluționare nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se rezolva latura penală, în speță ridicându-se problema realității operațiunilor derulate de petentă cu SC V. SRL din Bacău.

Cu alte cuvinte, faptele pentru care s-au sesizat organele de urmărire penală au o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și, în consecință, pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare se impune suspendarea procedurii administrative prevăzută de Codul de procedură fiscală, până când organele în drept sesizate se vor pronunța asupra realității și legalității documentelor și operațiunilor în cauză.

Așa fiind, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit, **soluționarea contestației formulată de petentă urmează a fi suspendată.**

III.2. Referitor la cheltuielile cu combustibilul în cuantum de ... lei efectuate în perioada 01.12.2011-31.12.2011

Prevalându-se de prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru suma de 464 lei, reprezentând cheltuieli cu carburanții pentru autovehicule de transport persoane pentru perioada 01.12.2011-31.12.2011, calculând și un impozit pe profit suplimentar aferent acestor achiziții de ... lei (16%*464 lei).

În fapt, prin cererea introductivă depusă (filele 87-93), petenta solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. .../23.05.2012, prezentând însă argumente și documente justificative în susținerea cauzei doar pentru anumite sume stabilite suplimentar prin decizia de impunere atacată. În concret, în ceea ce privește sumele suplimentare stabilite pentru neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu combustibilii achiziționați în luna decembrie 2011, în cererea introductivă contestatoarea nu face nicio precizare.

În consecință, potrivit art. 7 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, prin scrisoarea nr. .../24.07.2012 (fila 112), organul de soluționare a solicitat petentei,

printre altele, prezentarea în termenul legal a motivelor de fapt și de drept prin care să fie combătute cele susținute de organele de control, pentru fiecare obligație de plată contestată, având în vedere că Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 a fost atacată în integralitatea ei.

Urmare a remiterii prin poștă cu confirmare de primire a scrisorii anterior menționată, prin adresa nr. .../03.08.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../07.08.2012 (fila 127) contestatoarea a transmis parțial cele solicitate. În concret, nici în completările aduse cu adresa mai sus menționată petenta nu a prezentat argumente de fapt și de drept material fiscal prin care să fie combătute constatările organelor de inspecție cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu carburanții în sumă de ... lei, cheltuieli efectuate în perioada 01.12.2011-31.12.2011.

În concluzie, nici în cererea introductivă și nici în completările depuse cu adresa nr. .../03.08.2012 contestatoarea nu face precizări cu privire la acest capăt de cerere.

Cauza supusă soluționării este dacă Biroul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond în ceea ce privește sumele menționate mai sus, în condițiile în care atât în contestația depusă cât și în completările ulterioare nu se prezintă motivele de fapt și de drept în temeiul cărora petenta își formulează pretențiile.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Codul de procedură fiscală coroborat cu dispozițiile pct. 11.1. lit. b) și pct. 2.5. din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală:

- art. 206 alin. (1) din Codul de procedură fiscală:

“*Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

...

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”;

... “

- pct. 11.1. lit. b) din OPANAF 2137/2011:

“*Contestația poate fi respinsă ca:*

...

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

... ”

- pct. 2.5. din OPANAF 2137/2011:

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

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând seama că motivarea în fapt și în drept sunt condiții obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, în virtutea rolului activ, organul de soluționare a intervenit justificat (fila 112), însă contestatoarea nu a dat curs în totalitate

solicitărilor, intrând astfel sub incidența motivelor de respingere a contestației ca nemotivată.

Pentru aceste considerente, în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit (16%*... lei), **contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată.**

III.3. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil conform art. 21. alin. (1) din Codul fiscal

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 24-27) s-a stabilit în sarcina petentei și un impozit pe profit suplimentar de ... lei (16%*... lei) aferent cheltuielilor consemnate într-un număr de 20 de facturi fiscale și considerate de organele de inspecție cheltuieli nedeductibile, fiind invocate dispozițiile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere că pentru aceleași achiziții, cu ocazia inspecțiilor fiscale parțiale efectuate în urma depunerii unor cereri de rambursare, taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost considerată nedeductibilă în conformitate cu art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal (achizițiile în cauză nefiind destinate operațiunilor taxabile ale societății), nu a fost acordat nici dreptul de deducere la calculul profitului impozabil în conformitate cu art. 21 alin. (1) din Codul fiscal. Cu privire la aceste achiziții, în actele de impunere întocmite cu ocazia inspecției fiscale care a avut ca obiect și impozitul pe profit (RIF nr. .../23.05.2012 și Decizia nr. .../23.05.2012) organele de inspecție nu fac precizări concrete și detaliate din care să rezulte în ce constau efectiv aceste achiziții (fiind detaliate în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală doar achizițiile efectuate în perioada 01.08.2011-30.11.2011) sau motivele care au condus la concluziile exprimate de organele de inspecție. Acestea s-au limitat la a enumera rapoartele de inspecție fiscală anterior încheiate, prin care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA cu ocazia cererilor de rambursare, achizițiile în cauză fiind considerate ca neefectuate în scopul de operațiuni taxabile, motiv pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere nici la calculul profitului impozabil, invocându-se prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

În referatul cu propuneri de soluționare nr. .../09.07.2012 (filele 94-100) se face precizarea că actele de impunere întocmite cu ocazia inspecțiilor fiscale parțiale la TVA, prin care s-a stabilit TVA suplimentară de către mai multe echipe de control aferentă unor bunuri pentru care nu s-a acordat drept de deducere și care au avut influență și la calculul impozitului pe profit, nu au fost contestate la perioadele respective, reprezentantul societății fiind de acord cu rezultatele inspecțiilor fiscale parțiale.

Deoarece în cererea introductivă se solicită anularea în totalitatea a actului de impunere atacat iar petenta face precizări doar referitoare la o parte din achizițiile în cauză (cele de târâțe pentru hrana celor doi cai aflați în proprietatea societății și utilizați în activitatea de exploatare forestieră), prin scrisoarea nr. .../19.07.2012 (fila 112) s-a solicitat petentei completarea dosarului contestației cu argumentele de

fapt și de drept prin care să fie combătute constatările organelor de inspecție consemnate în actele de impunere atacate, cu privire la toate capetele de cerere.

Cu adresa nr. .../03.08.2012 înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../07.08.2012 (fila 127), contestatoarea transmite, printre altele, copii după facturile în care au fost consemnate cheltuielile pentru care nu s-a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil în baza art. 21 alin. (1) din Codul fiscal. Cu această ocazie, organul de soluționare a putut afla în mod concret în ce constau toate aceste achiziții.

Astfel, a rezultat că au fost achiziționate bunuri în sumă totală de ... lei (fără TVA), conform unui număr de 20 de facturi, achiziții care constau în:

- saci legume în valoare de ... lei, conform fact. nr. .../06.09.2011 (fila 43) emisă de SC G. SRL, beneficiarul fiind P. N. Agricultorul, CUI-...;
- notebook în valoare de ... lei, conform fact. nr. .../02.03.2009 (fila 120) emisă de SC U. SRL;
- tărâțe și furaje în sumă de ... lei, conform fact. nr. .../01.08.2011 (fila 46), .../01.08.2011 (fila 45), .../01.08.2011 (fila 44), .../01.09.2011 (fila 42), .../02.09.2011 (fila 41), .../12.09.2011 (fila 40), .../12.09.2011 (fila 39), .../12.09.2011 (fila 38), .../05.09.2011 (fila 37), .../17.10.2011 (fila 116) emise de SC W. SRL și parțial fact. nr. .../24.10.2011 (fila 36) emisă de SC A. SRL;
- echipament dendrologic în sumă de ... lei, conform fact. nr. .../29.11.2009 (fila 125) emisă de SC T. SRL;
- diverse produse (canistre, lac, vopsea, saci, cuie, sobă, materiale de construcții, tablă diferite grosimi, diverse etc.) în valoare de ... lei conform fact. nr. .../31.01.2009 (fila 119) emisă de SC S. SRL, fact. nr. 10049/02.01.2009 (fila 121) emisă de SC W. SRL, fact. /19.11.2009 (fila 123) și nr. /04.11.2011 (fila 35) emise de SC N. SRL, fact. nr. .../23.12.2011 emisă de SC I. SRL (fila 124) și parțial fact. nr. .../24.10.2011 emisă de SC A. SRL (fila 36);
- piese de schimb pentru mașină în sumă de ... lei, conform fact. nr. .../07.09.2009 (fila 117) emisă de SC C. SRL.

Cu privire la scopul achiziționării acestor bunuri și utilizarea acestora, în cererea introductivă (filele 87-93) și ulterior în adresa de completare (fila 127), contestatoarea aduce următoarele precizări:

- tărâțele au fost achiziționate pentru hrana celor doi cai aflați în patrimoniul societății, înregistrați în contul 2134 “Animale” și utilizați în activitatea de exploatare forestieră;
- calculatorul personal notebook a fost achiziționat pentru conducerea evidenței contabile a unității;
- materialele achiziționate “(cuie, fenerie, sârmă, tablă, lanț, cataramă ham cai, materiale de construcții și piese de schimb) toate în valoare de ... lei inclusiv TVA” au fost utilizate la întreținerea vagoanelor de locuit amplasate în gurile de exploatare pentru muncitorii angajați, pentru repararea autovehiculului proprietatea societății și pentru atelajele de tracțiune în scopul desfășurării activității de exploatare forestieră.

În raport cu documentele aflate la dosarul cauzei, de susținerile părților și normele legale în vigoare urmează a se stabili dacă achizițiile detaliate mai sus sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal coroborate cu art. 213 alin. (1), art. 65 și art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Astfel art. 21 alin. (1) din Codul fiscal precizează că: *“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. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevede următoarele: *“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de **susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acesta și de documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”*.

Pe de altă parte, potrivit art. 65 din Codul de procedură fiscală:

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

*(2) Organul fiscal are **sarcina de a motiva** decizia de impunere **pe bază de probe sau constatări proprii**.”*

Totodată, art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevede că: *“Inspekția fiscală va avea în vedere **examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere**.”*

Potrivit normelor legale antecitate sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cu condiția ca entitatea economică să dovedească cu documente legalitatea și necesitatea achizițiilor respective.

Pe de altă parte organele de inspekție fiscală au obligația de a emite acte de impunere bazate pe probe, constatări complete și relevante pentru impunere, toate acestea coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

În cauza supusă analizei constatăm că organele de inspekție, deși afirmă că bunurile achiziționate (în valoare de ... lei fără TVA) nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, fiind invocate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, nu prezintă nici o probă concludentă în baza căreia să se susțină constatările din actul de impunere. Organele de inspekție se limitează doar la a înșirui rapoartele de inspekție fiscală anterior încheiate, în urma depunerii unor cereri de rambursare, prin care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă aceluiași achiziții (considerate a nu fi făcute în scopul de operațiuni taxabile), acesta fiind singurul argument pentru care nu s-a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil. În plus, din actele de impunere întocmite (RIF nr. .../23.05.2012 și Decizia nr. .../23.05.2012) nu rezultă în ce constau în mod concret cheltuielile pentru care nu s-a acordat drept de deducere în conformitate cu art. 21 alin. (1) din

Codul fiscal (cu excepția celor efectuate în perioada 01.08.2011-30.11.2011 și detaliate în anexa nr. 4 la RIF nr. .../23.05.2012).

În susținerea contestației sale petenta prezintă copii după documentele în cauză și face unele precizări sumare cu privire la utilizarea bunurilor respective (detaliate în cuprinsul prezentului subcapitol), neprezentând însă argumente de drept și documente convingătoare prin care să fie susținute afirmațiile sale.

În aceste condiții, contradicțiile între părți nu sunt în măsură să lămurească starea de fapt fiscală, aspect care influențează modul de calcul al profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus și faptul că probele puse la dispoziție de petentă și susținerile organului de inspecție nu sunt în măsură să lămurească fidel starea de fapt fiscală, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă achizițiile în cauză au legătura sau nu cu activitatea economică a societății, generatoare de venituri impozabile, cu o singură excepție. Astfel, organul de soluționare consideră că este evident că achizițiile în valoare de ... lei, consemnate în factura nr. .../06.09.2011 (fila 43) nu pot fi considerate sub nici o formă cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile de către SC N. SRL din Chiuza și deductibile la calculul profitului impozabil (conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal) atâta prin natura lor cât mai ales prin faptul că acestea nici măcar nu au intrat în patrimoniul societății, destinatarul bunurilor fiind o altă entitate economică (P. N. Agricultorul, CUI-...).

Pentru aceste motive, Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 vizând impozitul pe profit în sumă de ... lei (16%*... lei) urmează a fi desființată, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală, în timp ce pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei (16%*... lei) contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Urmare tuturor considerentelor prezentate cu referire la impozitul pe profit din prezentul capitol, respectiv a soluțiilor pronunțate (de suspendare, respingere și desființare), conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul” se impune recalcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit rămas efectiv de plată pentru întreaga perioadă.

III.4. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../23.05.2012

În fapt, prin contestația formulată, SC N. SRL din Chiuza se îndreaptă și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .../23.05.2012 (filele 22-23). Prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei, organele de inspecție fiscală reținând că SC N. SRL din Chiuza, pe perioada 01.01.2009-31.03.2012, a stabilit în mod corect obligațiile de plată datorate bugetului general consolidat constând în impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile datorate de angajator și respectiv angajat aferente acestora.

Cauză supusă soluționării este dacă Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin

decizia atacată nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei iar aceasta nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea actului administrativ fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205, alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală:

- “(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*”
- “(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*”

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011 precizează:

- “9.3. *Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.*”
- “9.5. *Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, ...*”
- “12.1. *Contestația poate fi respinsă ca: (...) d) **lipsită de interes**, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim, (...)*”

Deoarece prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../23.05.2012 **nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare** urmare a verificărilor efectuate, iar petenta nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, în temeiul art. 217 din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 12.1. lit. d) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF 2137/2011, pentru acest capăt de cerere, **contestația urmează a fi respinsă ca lipsită de interes.**

Referitor la contestația depusă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.05.2012 arătăm că acesta este anexă a Deciziei de impunere nr. .../23.05.2012 asupra căreia organul de soluționare s-a pronunțat prin prezenta, iar în ceea ce privește Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție nr. .../23.05.2012 arătăm că, potrivit art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, competența de soluționare revine organului emitent al acesteia.

În ceea ce privește solicitările de modificare a actelor atacate în sensul constatării caracterului deductibil al TVA aferentă achizițiilor aflate în litigiu menționăm că prin actele de impunere atacate și nominalizate în contestație nu au fost stabilite sume suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată ci doar sume suplimentare de natura impozitului pe profit, asupra acestora organul de soluționare pronunțându-se în prezenta decizie. Sumele suplimentare de natura taxei pe

valoarea adăugată, aferente acestor tranzacții, au fost stabilite prin decizii de impunere și rapoarte de inspecție fiscală anterioare, societatea având posibilitatea de a formula contestație cu ocazia încheierii acestora și cu respectarea termenului legal prevăzut de art. 207 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a), art. 206 alin. (1) lit. b), art. 216 alin. (1) și (3) și art. 217 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC N. SRL din Chiuza împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.05.2012 pentru suma de ... lei constând în impozit pe profit, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC N. SRL din Chiuza pentru suma de ... lei constând în impozit pe profit aferent achizițiilor de carburanți și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../23.05.2012.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC N. SRL din Chiuza pentru suma de ... lei constând în impozit pe profit aferent achizițiilor destinate altui operator economic și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../23.05.2012.

4. Desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 privind impozitul pe profit în cuantum de ... lei, aferent unor achiziții considerate de organele de inspecție nedeductibile în conformitate cu art. 21 alin. (1) din Codul fiscal și refacerea controlului cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală și a celor prevăzute în considerente.

5. Desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. .../23.05.2012 privind majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în cuantum de ... lei și refacerea calculului de accesorii în funcție de soluțiile pronunțate în ceea ce privește debitul principal.

6. Respingerea ca lipsită de interes a contestației depuse împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .../23.05.2012.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU