



DECIZIA NR. DGc 3319/28.03.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr. din 13.01.2015, înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. „X” S.R.L.**, cu sediul în municipiul Suceava,, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr., cod de identificare fiscală RO, prin administrator,

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspekție fiscală nr., emise de către Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, în baza Raportului de inspekție fiscală nr., înregistrat sub nr. din 08.12.2014.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, contestă diminuarea pierderii fiscale la data de 31.03.2014, cu suma de **S lei**, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspekție fiscală nr.

S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA, solicită suspendarea oricăror proceduri privind continuarea executării silite, până la soluționarea contestației.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: „Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația este semnată de domnul Cozariuc Dragoș, în calitate de administrator, și de doamna Papaghiuc Oana, în calitate de contabil șef și poartă ștampila **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actele administrative fiscale contestate au fost comunicate reprezentantului societății prin semnare de primire și ștampilare, în data de **12.12.2014**, iar contestația a fost depusă în data de **07.01.2015**, aceasta fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală, sub nr.

Contestația este însoțită de Referatul motivat nr. 5 din data de 09.01.2015, cu propuneri de soluționare a contestației formulate de **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, semnat de conducătorul organelor de inspekție fiscală emitente al actelor atacate, prin care se propune respingerea contestației, ca neîntemeiată și totodată se menționează că nu s-a întocmit sesizare penală.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA, prin contestația nr. 7 din 07.01.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală, sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspekție fiscală nr., emise în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-SV, înregistrat sub nr., precizează că solicită anularea acestora, pentru următoarele considerente:

1. Referitor la starea de fapt a activității de morărit, face precizarea că această activitate este continuată în secțiile de panificație și patiserie ale societății, în mod accidental fiind prestate servicii de măciniș către populație, cantitățile aduse de persoanele fizice, fiind în medie de 100 – 120 kg.

Pentru serviciile prestate către populație, sunt întocmite buletine de analiză preliminară, buletine de analiză curentă, bonuri de măciniș, se completează registrul de măciniș, se emit bonuri biscale și se întocmesc note de intrare recepție pentru cantitățile de uium reținute de la fiecare persoană fizică.

Face precizarea că concluzia organelor de control, potrivit căreia, în cadrul societății s-a măcinat cantitatea de 3.709.188 kg de grâu, care nu a fost evidențiată în contabilitate, echivalează cu faptul că în fiecare zi, un număr de 40 de persoane ar fi fost prezente la maciniș, fără a fi înregistrate, iar timpul afectat pentru operațiunea de măcinare, în unele perioade depășește durata de 24 ore pe zi.

Menționează faptul că aparatul de măsurare, respectiv contorul energiei electrice este comun pentru mai multe activități, respectiv pentru activitatea de panificație, de morărit, atelier de reparații și atelier mecanic.

Organele de inspecție fiscală au efectuat calcule de ajustare, iar în final, în baza unor supoziții, au concluzionat că în perioada supusă controlului, la moară s-a consumat o cantitate de energie cu care s-a măcinat cantitatea de S kg de grâu și că societatea trebuia să realizeze un venit suplimentar în sumă de S lei, iar aferent venitului, să colecteze TVA în sumă de S lei, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere.

Consideră că activitatea de determinare a consumului de energie electrică, efectuată de organele de inspecție fiscală este nelegală, abuzivă și incorectă, întrucât:

- nu reprezintă realitatea și starea de fapt și nu poate fi efectuată pe bază de calcule, determinarea unui consum mediu se poate efectua prin măsurători, cronometrări și determinări efective, ținând cont de starea de fapt a utilajelor, a materiei prime folosite, însă organele de inspecție fiscală nu au efectuat controale inopinate la locul de măcinat, nu au făcut determinări pe baza condițiilor efective de lucru și nu au ținut cont de starea de fapt a utilajelor;

- orice recalculări a unor consumuri, în condițiile în care factura este comună pentru mai multe activități, sunt nerelevante, pentru că nu furnizează rezultate exacte, certe și/sau efective;

- legea nu prevede asemenea procedee de estimare, ci prevede ca organele de inspecție fiscală să constate dacă starea de fapt este alta decât din documente, respectiv să probeze starea de fapt, să efectueze controale și constatări din care să rezulte că nu au fost înregistrate toate prestările de servicii de măciniș;

- organele de inspecție fiscală au tras concluzii pe bază de calcule și supoziții, fără a efectua constatări faptice și efective;

- o eventuală estimare poate și trebuie efectuată în cazurile în care documentele întocmite sau evidențele nu sunt conforme cu prevederile legale și nu reflectă conținutul economic al activităților.

2. Referitor la interpretarea și aplicarea prevederilor legale, pentru perioada 01.01.2011 – 30.11.2011, precizează că organele de inspecție fiscală au făcut trimitere și au tras concluzii pe baza unor prevederi legale care nu sunt aplicabile în situația **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, respectiv prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 67 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 2 lit. c) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, cu modificările și completările ulterioare, cu precizarea că ordinul a fost publicat în data de 14 noiembrie 2011, iar impunerea s-a efectuat începând cu 01 ianuarie 2011.

Contestatoarea invocă și pct. 65.1. din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la interpretarea și aplicarea prevederilor legale în perioada 01.12.2011 – 01.03.2014, invocând aceleași prevederi legale, **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, precizează că organele de inspecție fiscală, nu au ținut cont de acestea, întrucât:

- nu au stabilit care tranzacții au fost subevaluate;
- care sunt motivele care necesită sau determină efectuarea unei estimări, care documente sau declarații sunt incomplete, sau nu reflectă realitatea;
- cu care activități sau unități similare a fost comparată activitatea societății;
- care sunt mediile realizate în domeniul morăritului pentru mori similare;
- ce proporții sunt aplicate dacă se compară cu mori cu capacități diferite;
- care sunt marjele de abateri admise, față de medii, sau de proporții.

Menționează că organele de inspecție fiscală au estimat consumul de energie electrică, însă fără a preciza:

- care este baza legală pentru calcularea/recalcularea/estimarea consumului;
- dacă organele de inspecție fiscală au cunoștințe tehnice pentru calculări/estimări de consumuri de energie electrică;
- care sunt prevederile legale care le dau competența de a distinge cât consumă o instalație de morărit, în condițiile în care există facturi și contor de înregistrare a consumului;
- care sunt mediile și proporțiile pe care le-au avut în vedere la estimarea bazei de impunere;
- care este marja de abatere admisă, față de medie.

Precizează faptul că organele de inspecție fiscală, nu au efectuat o estimare, ci au stabilit procente fixe de 10%, 15% și 75%, ca fiind cote procentuale care reprezintă consumul de energie lunar, fără să justifice care au fost formulele de calcul pentru rezultatul la care au ajuns, fiind luate ca etalon consumurile din anumite luni și nu un consum determinat pe baza unei medii periodice.

Contestatoarea prezintă estimarea efectuată de organele de inspecție fiscală pentru anul 2013 și precizează că acestea au preluat în fiecare lună consumul din factura lunară, din care au scăzut 25%, iar diferența a fost considerată ca fiind consumul real pentru moară.

Motivează faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 5, art. 6 și art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au ținut cont de starea de fapt și concluzia acestora este una teoretică și speculativă.

Specifică faptul că consumurile de energie electrică nu sunt liniare, constante și fixe pe unitatea de timp sau produs întrucât în anumite luni se efectuează revizii periodice și reparații, care conduc la un consum sporit de energie și nici producția de panificație nu este constantă.

Menționează că societatea nu are obligația legală de a determina consumul de energie electrică pentru activitățile de panificație, morărit, atelier de reparații și atelier mecanic, care sunt deservite de un singur contor și consideră că modalitatea de determinare lunară este nelegală și abuzivă.

Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că randamentul de măciniș și consumul de energie electrică depind de parametri calitativi ai grâului, de umiditate și de corpuri străine.

Față de cele prezentate, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. și a Raportului de inspecție fiscală nr., înregistrat sub nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, pentru perioada 01.01.2011 – 31.03.2014, referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, iar în urma inspecției fiscale au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F....., prin care, au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, calculate pentru perioada 26.02.2011 – 24.11.2014.

Totodată, au emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., prin care, pentru perioada verificată s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de **S lei**.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din data de 04.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., la Capitolul III - Constatări fiscale, referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

1. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de S lei.

Societatea verificată a calculat și evidențiat, conform Registrului de evidență fiscală, la finele perioadelor verificate, pierderi fiscale, astfel:

- la data de 31.12.2011, suma de S lei;
- la data de 31.12.2012, suma de S lei;
- la data de 31.12.2013, suma de S lei;
- la data de 31.03.2014, suma de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, desfășoară activități de producție, respectiv morărit, panificație, lactate și patiserie, cu distribuirea produselor în magazin propriu și în merketuri, cu specificarea faptului că ponderea veniturilor realizate o reprezintă veniturile din activitatea de morărit.

Având în vedere faptul că în perioada verificată, societatea a înregistrat pierderi semnificative, în urma analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2011, 2012 și 2013, în totalul cheltuielilor, o pondere de 35%, estimată în funcție de veniturile obținute, o reprezintă cheltuielile aferente producției, care s-a aplicat la cheltuielile comune activităților de producție și desfacere.

Precizează că aproximativ 60% din pierderile anuale, reprezintă pierderi din activitatea de distribuție, iar în anul 2013, ca urmare a diminuării volumului de activitate a distribuției, s-a înregistrat o pierdere mai mică decât în anii precedenți.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au întocmit Nota de fundamentare nr. privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Din documentele puse la dispoziție, au constatat că în perioada verificată, în două luni cu același consum de energie electrică, au fost măcinate cantități diferite de cereale, rezultând existența unui element de risc fiscal privind completitudinea înregistrării veniturilor obținute, raportat la consumul de energie electrică.

Din analiza consumului de energie electrică, raportat la producția realizată, respectiv cantitatea de cereale măcinată, au constatat că nu se respectă principiul consecvenței, respectiv, pentru un megawat de energie consumată, cantitatea de cereale măcinată nu este relativ constantă (anexa nr. 1 la raport), ca urmare, au întocmit o situație comparativă pe luni, din care, s-a estimat că societatea a măcinat o cantitate mai mare de cereale, decât cantitatea înregistrată în evidența contabilă (anexa nr. 3 la raport).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2011, care a avut 26 de zile lucrate, în două schimburi, **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, a măcinat cantitatea de S kg de cereale, rezultând că s-au măcinat aproximativ S kg/oră (26 zile x 16 ore = 416 zile în care s-a măcinat cantitatea de S kg).

În luna decembrie 2011, care a avut 24 de zile lucrate, în două schimburi, **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, a măcinat cantitatea de 668.399 kg de cereale, rezultând că s-au măcinat aproximativ 1.741 kg/oră (24 zile x 16 ore = 384 zile în care s-a măcinat cantitatea de S kg).

Mai fac precizarea că în luna martie 2012, s-a măcinat cantitatea de S kg, în 22 zile, cu un număr de 6 morari, din care, 3 au lucrat 40 de ore suplimentare, iar în luna mai 2012, s-a măcinat cantitatea de 421.347 kg, în 22 zile, cu 6 morari, din care, 3 au lucrat 52 de ore suplimentare, cu precizarea faptului că datele au fost extrase din pontajele și din rapoartele de producție puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societatea verificată.

Comparând înregistrările din cele două luni, s-a constatat faptul că în luna mai 2012, s-a măcinat cu 117.641 kg mai puțin decât în luna martie 2012, deși efortul uman a fost aproximativ egal.

Conform registrului de măciniș pentru lunile martie, aprilie, mai, iunie și decembrie 2012, organele de inspecție fiscală, prezintă situația cantităților de grâu măcinate pentru terți și pentru activitatea proprie, astfel:

- în luna martie 2012, 538.988 kg, având un număr de 26 clienți, cu un consum energetic de 29,39 mwh;
- în luna aprilie 2012, 536.291 kg, având un număr de 28 clienți, cu un consum energetic de 28,09 mwh;
- în luna mai 2012, 421.347 kg, având un număr de 19 clienți, cu un consum energetic de 26,83 mwh;
- în luna iunie 2012, 433.986 kg, având un număr de 15 clienți, cu un consum energetic de 26,29 mwh;
- în luna decembrie 2012, 218.197 kg, având un număr de 73 clienți, cu un consum energetic de 20,52 mwh.

Precizează că din analiza registrelor de măciniș, rezultă că nu există influență majoră dată de numărul mare de opriri și porniri, iar în contractele încheiate cu furnizorii de materie primă, se prevăd explicit parametrii minimali de calitate ai grâului, ceea ce înseamnă că această componentă nu are influență majoră asupra consumului de energie.

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății, menționează că moara este racordată la același contor cu brutăria, atelierul de tâmplărie și atelierul mecanic, iar pentru activitatea de brutărie a fost repartizat un procent de 15%, din factura de energie, iar diferența de 85%, a fost repartizată pentru activitatea de morărit, fără a rezulta luarea în calcul a activităților auxiliare, respectiv a atelierului de tâmplărie și a atelierului mecanic.

Pentru estimarea bazei de impunere s-a ales metoda marjei, respectiv determinarea cantității măcinate în funcție de energia electrică consumată, consumul fiind repartizat pe activități astfel: 15% pentru brutărie, 10% pentru activitatea de iluminat și activitățile auxiliare și 75% pentru activitatea de măciniș, cu precizarea faptului că s-a ținut cont și de veniturile realizate și înregistrate pe fiecare activitate, respectiv veniturile din luna decembrie 2011, din care, moara S lei, brutăria S lei, iar activitățile auxiliare 0 lei.

Având în vedere faptul că în luna decembrie 2011, a fost măcinată cea mai mare cantitate de grâu, respectiv 667.958 kg și s-au consumat 39,968 mwh, rezultă, conform procentelor de repartizare un consum pentru moară de 29,976 mwh, ceea ce înseamnă că la un mwh de energie consumată a fost măcinată o cantitate de 22.283 kg grâu ($667.958/29,976$).

Organele de inspecție fiscală menționează că în luna iunie 2011, când s-a realizat consumul cel mai mic de energie, s-au măcinat 141.950 kg, un consum total de energie de 17,431 mwh, consum pentru moară de 13,081 mwh, cu o cantitate măcinată pe oră de 10.852 kg.

Precizează că în luna octombrie 2011, cantitatea măcinată a fost de 615.013 kg, total energie consumată 39.387 mwh, rezultând cantitatea de 20.819 kg/mwh consumat, iar în luna martie 2011, a fost măcinată cantitatea de 341.993 kg, cu un consum total de 24.677 mwh, cu un consum aferent morii de 18.508 mwh, fiind măcinată cantitatea de 18.478 kg/mwh.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că pentru anul 2011, luând în considerare drept etalon luna decembrie, respectiv cantitatea

22.283 kg/mwh, rezultă că **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, ar fi măcinat mai mult cu cantitatea de 1.031.124 kg.

Pentru anul 2012, considerându-se drept etalon luna ianuarie, respectiv cantitatea 19.439 kg/mwh, rezultă că societatea ar fi măcinat mai mult cu cantitatea de 1.114.627 kg.

Pentru perioada ianuarie 2013 – martie 2014, considerând drept etalon luna octombrie 2013, respectiv cantitatea măcinată de 23.203 kg/mwh, rezultă că societatea ar fi măcinat mai mult cu cantitatea de 1.563.437 kg.

Astfel, pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, au stabilit o diferență de cantitate măcinată de 3.709.188 kg, diferențele estimate fiind prezentate în anexa nr. 3 la raport, cu precizarea că această cantitate a fost considerată ca fiind măcinată pentru diverse persoane, iar **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, a omis să înregistreze în evidența contabilă taxa de măciniș aferentă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada verificată, un venit suplimentar în sumă de **S lei**, astfel:

- pentru anul 2011, cantitatea de 1.031.124 kg x taxa de măciniș = S lei + TVA în sumă de S lei;
- pentru anul 2012, cantitatea de 1.114.627 kg x taxa de măciniș = S lei + TVA în sumă de S lei;
- pentru anul 2013, cantitatea de 1.266.260 kg x taxa de măciniș = S lei + TVA în sumă de S lei;
- pentru anul 2014, cantitatea de 297.177 kg x taxa de măciniș = S lei + TVA în sumă de S lei.

Detaliat, diferențele sunt prezentate în anexa intitulată Situația grâului măcinat – ianuarie 2011 – martie 2014.

Organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., prin care, pentru perioada verificată s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de **811.121 lei**.

2. Referitor la diferența de TVA în sumă de 194.669 lei.

Pentru perioada 01.01.2011 – 31.03.2014, având în vedere aceleași constatări ca la impozitul pe profit, asupra bazei impozabile în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de TVA în sumă de **S lei**, iar pentru neplata la termen, au fost calculate dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, calculate pentru perioada 26.02.2012 – 24.11.2014.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de venituri, a taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente, sunt următoarele:

- art. 11, art. 137 și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 2 - art. 5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere;

- art. 6, art. 14, art. 67, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dobânzile în sumă de S lei și penalitățile de întârziere în sumă de S lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., precum și la diferența de venituri în sumă de S lei, cu care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., cauza supusă soluționării o constituie legalitatea stabilirii de către organele de inspecție fiscală a acestor diferențe de obligații fiscale, în condițiile în care, pe de o parte, contribuabilul nu a înregistrat și declarat la organul fiscal toate veniturile realizate și taxa pe valoarea adăugată colectată, iar pe de altă parte, nu aduce argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada verificată, respectiv 01.01.2011 - 31.03.2014, organele de inspecție fiscală, din verificarea documentelor puse la dispoziție, au constatat că **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, în două luni cu același consum de energie, la centru de producție moară, au fost macinate cantități diferite de cereale, rezultând existența unui element de risc fiscal privind completitudinea înregistrării veniturilor obținute, raportat la consumul de energie electrică.

Organele de inspecție fiscală precizează că **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, desfășoară activități de producție, respectiv morărit, panificație, lactate și patiserie, cu distribuirea produselor în magazin propriu și în merketuri, cu specificarea faptului că ponderea veniturilor realizate o reprezintă veniturile din activitatea de morărit.

Din analiza consumului de energie electrică (indice mwh) în raport cu producția realizată (cantitatea de cereale macinate) s-a constatat că nu se respectă principiul consecvenței, respectiv pentru un megawat de energie consumată, cantitatea de cereale macinate nu este relativ constantă, situația fiind prezentată în anexa nr. 1 la raport.

Deoarece societatea a considerat cheltuiala cu energia în totalitate deductibilă, însă având în vedere faptul că fiecărei unități de energie consumată îi corespunde o anumită cantitate de cereale macinate, organele de inspecție fiscală au făcut o situație comparativă pe luni, din care s-a estimat că societatea a macinat o cantitate mai mare de cereale, decât cantitatea înregistrată în evidențele contabile, respectiv cantitatea de

3.709.188 kg, situația fiind prezentată în anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV

Organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului printr-o notă explicativă, anexată în copie la dosarul cauzei, să clarifice câteva aspecte tehnice respectiv:

- capacitatea de măcinare a morii pe oră;
- pentru centrul de producție brutărie, legat la același contor cu moara, ce proporție din consumul de energie îi revine;
- ce alte elemente sau activități au consumat energie prin același contor, precum și ponderea acestora în consumul total;

Administratorul societății, în persoana domnului Cozariuc Dragoș în nota explicativă (anexa nr. 4) precizează că moara poate macina 1000 kg într-o oră, utilajele sunt vechi și complet amortizate, fiind fabricate în anul 1995 și puse în funcțiune din anul 1998.

Având în vedere faptul că în perioada verificată, societatea a înregistrat pierderi semnificative, respectiv S lei în anul 2011, 1.422.820 lei în anul 2012, 543.251 lei în anul 2013 și 395.862 lei în trim. I 2014, în urma analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2011, 2012 și 2013, în totalul cheltuielilor, o pondere de 35%, estimată în funcție de veniturile obținute, o reprezintă cheltuielile aferente producției.

Din documentele puse la dispoziție au constatat că în perioada verificată, în două luni cu același consum de energie electrică, au fost măcinate cantități diferite de cereale, rezultând existența unui element de risc fiscal privind completitudinea înregistrării veniturilor obținute, raportat la consumul de energie electrică.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au întocmit Nota de fundamentare nr., privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, metoda propusă și aprobată pentru estimarea bazei de impunere, fiind metoda marjei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2011, care a avut 26 de zile lucrate, în două schimburi, **S.C. „X” S.R.L. SUCEAVA**, a măcinat cantitatea de 588.314 kg de cereale, rezultând că s-au măcinat aproximativ 1.414 kg/oră (26 zile x 16 ore = 416 zile în care s-a măcinat cantitatea de 588.314 kg), iar în luna decembrie 2011, care a avut 24 de zile lucrate, în două schimburi, a măcinat cantitatea de 668.399 kg de cereale, rezultând că s-au măcinat aproximativ 1.741 kg/oră (24 zile x 16 ore = 384 zile în care s-a măcinat cantitatea de 668.399 kg).

În luna martie 2012, s-a măcinat cantitatea de 538.988 kg, în 22 zile, cu un număr de 6 morari, din care, 3 au lucrat 40 de ore suplimentare, iar în luna mai 2012, s-a măcinat cantitatea de 421.347 kg, în 22 zile, cu 6 morari, din care, 3 au lucrat 52 de ore suplimentare, cu precizarea faptului că datele au fost extrase din pontajele și din rapoartele de producție puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societatea verificată.

Comparând înregistrările din cele două luni, s-a constatat faptul că în luna mai 2012, s-a măcinat cu 117.641 kg mai puțin decât în luna martie 2012, deși efortul uman a fost aproximativ egal.

Potrivit completărilor la explicații scrise și punctul de vedere al administratorului societății din data de 04.12.2014 pentru activitatea de brutărie a fost repartizat un procent de 85%, din factura de energie, iar diferența de 15%, a fost repartizată pentru activitatea de brutărie, fără a rezulta luarea în calcul a activităților auxiliare, respectiv a atelierului de tâmplărie și a atelierului mecanic.

Pentru estimarea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală, au procedat la determinarea cantității măcinată în funcție de energia electrică consumată, consumul fiind repartizat pe activități astfel: 15% pentru brutărie, 10% pentru iluminat și activitățile auxiliare și 75% pentru activitatea de măciniș, cu precizarea faptului că s-a ținut cont și de veniturile realizate și înregistrate pe fiecare activitate, astfel în luna decembrie 2011, venituri moară 660.000 lei, venituri brutărie S lei, iar activitățile auxiliare S lei.

Având în vedere faptul că în luna decembrie 2011 a fost măcinată cea mai mare cantitate de grâu, respectiv 667.958 kg și s-au consumat 39,968 mwh, rezultă, conform procentelor de repartizare un consum pentru moară de 29,976 mwh, ceea ce înseamnă că la un mwh de energie consumată a fost măcinată o cantitate de 22.283 kg grâu (667.658/29,976).

În luna octombrie 2011, cantitatea măcinată a fost de 615.013 kg, total energie consumată 39.387 mwh, rezultând cantitatea de 20.819 kg/mwh consumat, iar în luna martie 2011, a fost măcinată cantitatea de 341.993 kg, cu un consum total de 24.677 mwh, cu un consum aferent morii de 18.508 mwh, fiind măcinată cantitatea de 18.478 kg/mwh.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că pentru anul 2011, luând în considerare drept etalon luna decembrie, respectiv cantitatea 22.283 kg/mwh, rezultă că **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, ar fi măcinat mai mult cu cantitatea de 1.031.124 kg.

Pentru anul 2012, considerându-se drept etalon luna ianuarie, respectiv cantitatea 19.439 kg/mwh, rezultă că societatea ar fi măcinat mai mult cu cantitatea de 1.114.627 kg.

Pentru perioada ianuarie 2013 – martie 2014, considerând drept etalon luna octombrie 2013, respectiv cantitatea măcinată de 23.203 kg/mwh, rezultă că societatea ar fi măcinat mai mult cu cantitatea de 1.563.437 kg.

Astfel, pentru întreaga perioadă verificată, s-a stabilit o diferență de cantitate măcinată de 3.709.188 kg, cu precizarea faptului că această cantitate a fost considerată ca fiind măcinată pentru diverse persoane, iar **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, a omis să înregistreze în evidența contabilă taxa de măciniș aferentă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada verificată un venit suplimentar în sumă de **S lei**, astfel:

- pentru anul 2011, cantitatea de 1.031.124 kg x taxa de măciniș = 219.650 lei + TVA în sumă de S lei;
- pentru anul 2012, cantitatea de 1.114.627 kg x taxa de măciniș = 243.715 lei + TVA în sumă de S lei;
- pentru anul 2013, cantitatea de 1.266.260 kg x taxa de măciniș = S lei + TVA în sumă de S lei;

- pentru anul 2014, cantitatea de 297.177 kg x taxa de măciniș = S lei + TVA în sumă de S lei.

A fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., prin care, pentru perioada verificată s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de **S lei**, iar pentru diferența de TVA în sumă totală de **S lei**, dobânzile în sumă de **S lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **S lei**, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F.....

Contestatoarea motivează faptul că s-a estimat consumul de energie electrică și s-au făcut diverse raționamente și calcule care nu sunt în concordanță cu realitatea.

În drept, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, și să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

„Art. 65 (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

„Art. 67 (1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.[....].

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:[....].

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Față de prevederile legale invocate, se reține faptul că inspecția fiscală are obligația de a verifica documentele înscrise în evidența contabilă și de a adopta o soluție care să fie întemeiată pe constatări complete asupra determinării stărilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal și din care să rezulte precizări distincte asupra veniturilor realizate într-un an calendaristic.

De asemenea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele sale, respectiv trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice.

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

Referitor la estimarea bazei de impunere, sunt aplicabile prevederile art. 1, art. 2, art. 3 și art. 4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, unde se precizează:

„Art. 1 (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda marjei;*
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;*
- e) metoda patrimoniului net.*

Art. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

Art. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;

b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;

c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;[...].”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 11 și art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art. 11

“(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”.

Art. 137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile legate de prețul acestor operațiuni. [...]”.

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în situația în care în cursul inspecției organele fiscale constată că evidențele contabile/fiscale sau documentele și informațiile prezentate sunt incorecte sau incomplete, acestea au dreptul de a stabili baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea bazei de impunere.

Prin estimarea bazei de impunere, se pot folosi metode de stabilire aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011, în speță, organele de inspecție fiscală au folosit metoda marjei pentru stabilirea veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată, calculate având la bază consumul de energie electrică înregistrat de **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, în contabilitate.

Se reține că organele de inspecție fiscală, la estimarea bazei de impunere, s-au conformat dispozițiilor legale invocate mai sus, folosind ca bază de calcul consumul de energie electrică pentru activitatea de măcinare în proporție de 75% din consumul total, iar pentru activitatea de brutărie 15%, respectiv 10%, pentru celelalte activități, având în vedere că este utilizat același contor de energie pentru toate activitățile precum și ponderea veniturilor realizate de fiecare activitate în parte în totalul veniturilor realizate.

Totodată, s-a avut în vedere și faptul că, în două luni cu același consum de energie, la centrul de activitate măcinare au fost măcinate cantități diferite de cereale, ceea ce conduce la concluzia că societatea a măcinat o

cantitate mai mare de cereale, decât cantitatea înregistrată în evidențele contabile.

Pe de altă parte, contribuabilul recunoaște în nota explicativă din data de 12.11.2014 că nu cunoaște cât din energia consumată este pentru activitatea de măciniș și cât pentru brutărie, acest lucru ar fi posibil numai dacă ar fi instalate aparate de măsurare a consumurilor pentru fiecare activitate în parte.

Se mai reține faptul că prin contestația depusă, societatea nu a prezentat o altă situație prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, nu a depus nici un document în susținerea cauzei cu privire la acest aspect, contestatoarea precizând, în special că stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost aplicată în mod eronat.

Referitor la motivația contestatoarei cu privire la aplicarea eronată de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011, începând cu 01 ianuarie 2011, fără a se ține cont că a fost publicat în luna noiembrie 2011, se reține faptul că prin acest ordin sunt stabilite metode de estimare a bazei de impunere, metode care au fost folosite în mod corect și legal în cursul anului 2014.

Având în vedere prevederile legale menționate, precum și faptul că **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, nu aduce argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea au stabilit corect și legal diferența de venituri în sumă de **S lei**, cu care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dobânzile în sumă de **S lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.906/2014, care precizează că:

„11.1. 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; [.....]”.

2. Referitor la cererea de suspendare a executării silite a debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., până la soluționarea definitivă a contestației, cauza supusă soluționării este dacă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care,

cererea de suspendare a executării silite, nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația nr. 7 din 07.01.2015, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală, sub nr. 70113 din 07.01.2015, **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, solicită și suspendarea oricăror forme de executare silită a debitelor până la soluționarea definitivă a contestației.

În drept, la art. 215 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Având în vedere aceste dispoziții legale, cererea **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, de suspendare a executării debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. până la soluționarea definitivă a contestației, intră sub incidența Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, nu se poate investi cu soluționarea cererii, competența aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. „Z” S.R.L. SUCEAVA**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV, pentru suma totală de **S lei**, ce reprezintă:

- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, precum și pentru suma de S lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organelle de inspecție fiscală nr.

Art. 2 Constatarea necompetenței materiale a Serviciului Soluționare Contestații, din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, de soluționare a cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., până la soluționarea definitivă a contestației, aceasta aparținând instanței judecătorești competente.

Art. 3 Serviciul Administrativ și Achiziții, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava, sau la Tribunalul Iași.