

DECIZIA NR. 708 din 2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
S.C. X SRL
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../10.04.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P.....Inspectie Fiscala prin adresa nr..... din 08.04.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr. /10.04.2014 cu privire la contestatia formulata de catre S.C.X S.R.L. cu domiciliul fiscal in loc....., str....., nr....., jud., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. /..... /2001, avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P..... A.J.F.P..... - Inspectie Fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /13.03.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... /13.03.2014 si priveste suma totala de lei care se compune din:

- Impozit pe profit stabilit suplimentar..... lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit..... lei;
- Penalitati de intarziere. aferente impozitului pe profit... .. lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA..... . lei;
- Penalitati de intarziere aferente TVA..... lei.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /13.03.2014 prin remiterea sub semnatura in data de 17.03.2014 si de data inregistrarii acesteia la registratura D.G.R.F.P A.J.F.P....., respectiv data de 02.04.2014, conform stampilei unitatii respective.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre S.C. X S.R.L impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 13.03.2014.

I. S.C. X S.R.L. contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../13.03.2014 si anume: impozit pe profit in suma de lei, majorari/ dobanzi de intarziere in suma de lei; penalitati de intarziere de lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de lei cu majorari/dobanzi de intarziere aferente de lei si penalitati de intarziere de lei.

Prin contestatia formulata SC X SRL invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Societatea considera ca actul de control si decizia de impunere sunt netemeinice si nelegale, motiv pentru care cere anularea obligatiilor bugetare stabilite suplimentar.

1. SC X SRL sustine ca sub aspect procedural, controlul s-a desfasurat cu incalcarea normelor procedurii fiscale in sensul ca :

Organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile Legii nr. 252/2003 privind registrul unic de control, deoarece nu au inregistrat in registrul unic de control urmatoarele informatii legate de inspectia fiscala :

- numarul ordinului de serviciu si data emiterii acestuia ;
- perioada in care se va desfasura inspectia fiscala ;
- perioada verificata indicata in registrul unic de control nu coincide cu cea inregistrata in raportul de inspectie fiscala.

Contribuabilul nu a fost informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre deficientele constatate, ci doar cu ocazia discutiei finale si a inmanarii "proiectului de raport de inspectie fiscala".

Petenta sustine ca Nota explicativa cuprinzand intrebarile adresate reprezentantului legal al societatii controlate "a fost luata cu nesocotirea prevederilor art. 94 c.Pr. Fiscala si ale anexei 3 a Ordinului MFP nr. 1304/2004", la fata locului fiind prezent doar unul dintre inspectorii.

2. Pe fondul cauzei:

Societatea considera ca organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea cheltuielilor cu serviciile de exploatare a masei lemnoase prestate de terti ori la estimarea consumurilor de carburanti folosite in activitatile desfasurate, aceasta estimare efectuandu-se cu incalcarea dispozitiilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata potrivit carora estimarea bazei de impunere este permisa doar in cazul in care contribuabilul nu tine evidenta contabila ori refuza punerea acesteia la dispozitia organului de control. Ori, SC X SRL nu se afla in niciuna dintre situatiile de mai sus, astfel ca nu se justifica estimarea. Datele si informatiile pe baza carora au fost estimate cheltuielile sunt ipotetice, nu tin seama de specificul activitatii desfasurate si de contractele comerciale incheiate cu prestatorii de servicii.

Contestatoarea sustine ca la estimarea cheltuielilor facute cu exploatarea masei lemnoase, organul de inspectie fiscala considera, fara nici o justificare logica ori reala,

ca : taierea lemnului de pe picior, curatarea acestuia de crengi, sectionarea si apropierea de la locul doborarii la platforma primara, constituie o singura operatiune, ce a fost realizata fie de tertul-prestator fie de contribuabilul controlat. Ori, in realitate, data fiind pozitionarea partizilor exploatare adica pe teren accidentat, a fost necesara manevrarea acestora in 2 etape : prima etapa cuprinzand : doborarea, curatarea de crengi, sectionarea respectiv taierea, iar a 2-a etapa a constat in apropierea lemnului de rampa primara. Serviciile facturate au fost efectiv prestate, dovada fiind : contractele incheiate, facturile emise, platile facute prin virament bancar dar si situatiile de lucrari intocmite la cererea inspectorilor fiscali.

Societatea precizeaza ca in vederea estimarii consumului de carburanti, organele de inspectie fiscala au luat in calcul distantele comunicate de ocoalele silvice privitoare la lungimea drumului forestier de la locul de exploatare la locul de pozitionare a platformei primare precum si un consum de combustibil pe m³ masa lemnoasa, determinat prin estimare. Confruntarea datelor transmise de ocoalele silvice cu alte probe era necesara si pentru ca ocoalele silvice sunt interesate in a comunica distante cat mai scurte de la locurile de exploatare la locul pozitionarii platformei primare.

Referitor la punctul III din raportul de inspectie fiscala privind stabilirea ca nejustificata a utilizarii cantitatii de litri combustibil aferenta exploatarei a mc, contestatoarea apreciaza ca aceasta cantitate a fost utilizata pentru amenajarea drumurilor necesare exploatarei masei lemnoase de pe partidele (OS), partida (.....).

Societatea contestatoare sustine ca recalcularea serviciilor de exploatare a lemnului facturate de SC X SRL a fost facuta cu nesocotirea modificarilor aduse contractului de prestari servicii prin anexa la contract in care partile au convenit ca serviciile sa fie prestate cu utilajele prestatorului, iar operatiunea de apropiere a materialului lemnos sa fie facturata separat. Organul de inspectie fiscala a inlaturat de la deducere serviciile prestatorului SC X SRL cu motivarea ca serviciile au fost prestate cu utilajele beneficiarului.

Societatea considera abuziva interpretarea organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca respectivele prestari de servicii nu sunt destinate operatiunilor taxabile ale SC X SRL, in sensul ca operatiunile au fost dublate.

Petenta sustine ca pretentia organului de inspectie fiscala de a intocmi "Situatii de lucrari pentru justificarea serviciilor de exploatare masa lemnoasa achitate tertilor se intemeiaza pe interpretarea si aplicarea gresita a art. 134¹, alin. 7 din Legea nr. 571/2003, unde sunt nominalizate serviciile a caror justificare se face prin situatii de lucrari, ori serviciile de exploatare masa lemnoasa nu sunt nominalizate, societatea neavand obligatia intocmirii si prezentarii situatiilor de lucrari.

Datorita faptului ca organele de inspectie fiscala nu au pregatire tehnica de specialitate si nu au asistat efectiv la procesul de exploatare a unui parchet forestier, petenta considera ca modul de tratare a problematii de exploatare este gresit neexistand standarde legale in acest sens.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./13.03.2014 s-a stabilit in sarcina SC X SRL suma delei reprezentind TVA si impozit pe profit stabilite suplimentar de plata , respectiv accesorii aferente.

Din Raportul de inspectie fiscala nr./13.03.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr......./13.03.2014 contestata de catre SC X SRL, rezulta urmatoarele:

1.Referitor la achizițiile de masa lemnoasa

In ceea ce priveste impozitul pe profit

Din Raportul de inspectie fiscala reiese ca in perioada verificata/2009-...../2013 s-au constatat neconcordanțe între sumele înscrise în declarațiile 394 ca achiziții de masa lemnoasa de catre societatea verificata si sumele declarate ca si livrari de catre furnizorii de masa lemnoasa, în sensul ca SC X SRL..... declara achiziții de masa lemnoasa iar o parte din furnizorii acesteia (societati comerciale) nu declara livrarile respective. Livrarile/achizițiile de material lemnos (operatiuni pentru care se aplica masurile de simplificare prevazute la art. 160 , alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare) se declara în D 394, începând cu data de 01.01.2012, conform prevederilor Ordinului 3596/2011 privind “declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”.

Pana la data de 31.12.2011, pentru vanzarea/achiziția de material lemnos nu exista obligatia declararii acestora în declarațiile 394. Diferențele de declarare între societatea verificata si ocoalele silvice sunt nesemnificative, cu exceptia lunii mai 2013, când Ocolul Silvic CUI, declara livrari mult mai mici decât achizițiile de masa lemnoasa declarate de catre societatea verificata.

În timpul controlului s-a constatat ca societatea verificata a întocmit eronat declaratia 394 aferenta lunii mai 2013, respectiv înscris în aceasta declaratie achiziții efectuate în luna aprilie 2013 .

Organul de inspectie fiscala a analizat furnizorii semnificativi de masa lemnoasa cu care SC X a derulat operatiuni economice, respectiv : SC X SRL, jud., CUI ; SC X SRL, jud., CUI; SC si X SRL, jud., CUI ; SC X SRL, jud., CUI; SC X SRL, jud., CUI ; SC X SRL, jud....., CUI.....

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat diferente de declarare cu SC X SRL Sibiu, CUI în lunile ianuarie 2012 si aprilie 2012.

Situatiile prezentate mai sus au ridicat suspiciuni organelor de inspectie fiscala cu privire la realitatea si legalitatea operatiunilor de achiziție a materialului lemnos de la furnizorii mentionati motiv pentru care s-au solicitat informatii Inspectoratelor teritoriale de regim silvic si vanatoare la care sunt arondati furnizorii mentionati mai sus, respectiv

daca acestia au solicitat eliberarea Acordului de utilizare si ridicare a documentelor cu regim special de insotire a materialului lemnos (avize de insotire primare). De asemenea, s-au solicitat informatii despre raportarea de date in programul SUMAL si daca furnizorii de mai sus au solicitat autorizatie pentru confectionarea, detinerea si utilizarea de dispozitive de marcat material lemnos rotund, cioplit sau ecarisat.

S-au intocmit o serie de solicitari de control incrucisat catre organele fiscale teritoriale la care sunt arondati furnizorii respectivi.

Din analiza situatiei privind achizitiile de material lemnos in baza unor inscrisuri ce nu pot fi considerate documente legale de provenienta (facturi si avize de insotire material lemnos) emise de SC X SRL , SC X SRL , SC X si X SRL si SC X SRL rezulta ca masa lemnoasa achizitionata de la cei 4 furnizori este in cantitate de, mc, valoarea acesteia fiind de lei. Societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de lei.

Din verificarea notelor de intrare-receptie aferente facturilor emise de furnizorii sus mentionati organele de control au constatat ca acestea nu sunt semnate, facturile respective nefiind semnate de primire.

Cu privire la aceasta stare de fapt, in baza art. 94, alin. 3, lit. c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a solicitat justificari in scris domnului X, administrator al societatii. Din raspunsul dat rezulta ca notele de intrare-receptie nu au fost semnate pentru ca facturile si avizele le-a primit de la unele persoane, iar lemnul de la alte persoane.

Analizand documentele puse la dispozitia organului de control de catre S.C. X S.R.L., informatiile inscrise in procesele verbale si anexele aferente, intocmite in urma controalelor incrucisate efectuate la furnizorii de material lemnos ai societatii verificate, precum si informatiile transmise de Inspectoratele Teritoriale de Regim Silvic si Vanatoare, din a caror raza teritoriala fac parte furnizorii inscrisi pe facturi, organele de inspectie fiscala au concluzionat urmatoarele:

- SC X SRL a efectuat livrari de masa lemnoasa catre SC X SRL, acestea sunt retinute ca reale, societatea avand drept de deducere pentru cheltuieli si TVA ;

- **S.C. X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila facturi de achizitii material lemnos de la furnizori care desfasoara activitate in domeniul prelucrarii lemnului, dar care in fapt, nu au desfasurat relatii comerciale cu societatea verificata;**

- avizele de insotire material lemnos anexate facturilor care au in scris ca furnizori S.C. X si X S.R.L., S.C. X S.R.L., SC X SRL si SC X SRL au fost ridicate de la distribuitori autorizati de catre alte societati;

- unii furnizori nu au efectuat niciun fel de raportari in programul SUMAL, iar cei care au efectuat raportari in programul SUMAL nu au raportat livrari catre societatea verificata; - furnizorii nu au obtinut „Autorizatia de confectionare, detinere si utilizare de dispozitive de marcat material lemnos rotund, cioplit sau ecarisat”;

- mijloacele de transport inscrise pe avizele de transport material lemnos fie nu figureaza inmatriculate, fie nu puteau transporta cantitatile de material lemnos inscrise pe acestea. Astfel, prin informatiile continute, avizele de insotire material lemnos nu puteau constitui documente de insotire a unui eventual transport de masa lemnoasa ;

- facturile de achizitie masa lemnoasa in discutie au fost achitate integral din casieria societatii verificate;

- notele de intrare-receptie aferente facturilor emise de furnizorii sus mentionati nu sunt semnate. Administratorul societatii dl. **X** mentioneaza in nota explicativa data organului de inspectie fiscala ca notele de intrare-receptie nu au fost semnate pentru ca facturile si avizele le-a primit de la unele persoane, iar lemnul de la alte persoane.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca achizitiile de material lemnos inscrise in facturile avand ca furnizori pe S.C. **X** si **X** S.R.L., S.C. **X** S.R.L....., SC **X** SRL si SC **X** SRL nu s-au realizat in fapt, scopul acestor operatiuni fiind introducerea in circuitul economic a unei cantitati de material lemnos cu provenienta ilicita, in baza unor inscrisuri ce nu pot fi considerate documente legale de provenienta (facturi si avize de insotire material lemnos). Tranzactiile au fost efectuate cu scopul de a retrage disponibilitati banesti din casieria S.C. **X** S.R.L., de catre dl. **X** asociat unic si administrator al societatii.

In baza constatarilor prezentate mai sus, avand in vedere prevederile art. 11, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si ale art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, organul de inspectie fiscala apreciaza ca nu pot fi retinute ca fiind documente justificative facturile si avizele de insotire material lemnos prezentate de S.C. **X** S.R.L. pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor, respectiv pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere natura constatarilor si implicatiile acestora si asupra impozitului pe profit, inspectia fiscala s-a extins si asupra acestui impozit pentru perioada/2009-...../2013.

Urmare a celor descrise mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de **lei** (anexa nr. 9 la Raportul de inspectie fiscala) reprezentand achizitiile de material lemnos este cheltuiala nedeductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 44 din H.G. 44/2004 – Titlul II, cu modificarile si compeltarile ulterioare.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA deductibila in suma totala de **lei** stabilita conform anexei nr. 9 la raport , inregistrata in evidenta contabila prin autolichidarea taxei ca urmare a aplicarii taxarii inverse aferente achizitiilor de material lemnos, in baza unor facturi care nu pot fi considerate documente justificative, in conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si compeltarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 160, alin. (3) din acelasi act normativ, potrivit caruia "*.....Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹*".

Din punct de vedere al legislatiei in domeniul taxei pe valoarea adaugata in vederea exercitarii dreptului de deducere a TVA, persoana impozabila avea obligatia sa respecte prevederile art. 145 si art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv trebuie sa faca dovada indeplinirii mai multor conditii de fond si de forma.

Organele de inspectie fiscala considera ca, in cazul de fata, tinand cont de:

- comportamentul fiscal al unora dintre furnizori;
 - faptul ca in cazul altora nu au existat relatii comerciale intre acestia si societatea verificata;
 - faptul ca nu s-a putut dovedi ca furnizorii au detinut cantitatea de material lemnos inregistrata in facturile si avizele de insotire material lemnos;
- existenta unei facturi nu confera beneficiarului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, chiar daca ar putea fi indeplinite conditiile de forma.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 160, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completari ulterioare, S.C. X S.R.L. este persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor supuse masurilor de simplificare.

2. Referitor la prestarea serviciilor de exploatare a masei lemnoase

In ceea ce priveste impozitul pe profit

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in urma verificarilor efectuate s-a constatat ca exploatarea masei lemnoase s-a efectuat atat de catre societatea verificata cat si de catre diverse societati comerciale

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de catre societatile care au prestat servicii de exploatare a masei lemnoase contractele de prestari servicii incheiate intre parti, centralizatoarele privind justificarea consumului de combustibil intocmit de catre societate nu cuprind partida la care se refera respectivele servicii de exploatare sau alte elemente care sa justifice prestarea respectiva.

Prin urmare, organul de inspectie fiscala nu a putut identifica ce partizi au fost exploatate de societatile de exploatare si ce partizi au fost exploatate in regie proprie de catre societatea verificata, in vederea corelarii cu cantitatile de masa lemnoasa exploatate efectiv de respectivele partizi (intrate in gestiune) si a stabilirii eventualelor diferente fata de APV-urile intocmite de catre furnizorii de masa lemnoasa.

In urma verificarilor efectuate de organele de inspectie fiscala asupra documentelor de evidenta contabila si financiara ale S.C .X S.R.L., analizarii informatiilor transmise de ocoalele silvice, precum si a documentelor cu privire la justificarea consumului de combustibil si prestarii serviciilor de exploatare furnizate de societatea verificata:

- s-au identificat partizile exploatate de catre societatea verificata si cele exploatate de alte societati, ocoalele silvice pe raza carora se afla respectivele partizi, volumul de masa lemnoasa aferent fiecarei facturi, tehnologia de exploatare si distanta de colectare;
- s-a identificat natura serviciilor facturate de furnizorii de prestari servicii de exploatare forestiera, respectiv : doborare arbori, curatare craci, colectat masa lemnoasa, sectionat masa lemnoasa rampa; apropiat masa lemnoasa.

Serviciile sus mentionate se refera la aceleasi cantitati. Astfel, potrivit situatiilor de lucrari prezentate (semnate atat de prestator cat si de societatea verificata) desi pe facturile de exploatare apare de exemplu un numar de mc exploatati , societatea nu a receptionat efectiv conform avizelor de insotire material lemnos intocmite pentru partida respectiva decat mc (pentru mc s-au efectuat serviciile de doborare

arbori, curatare craci, colectat masa lemnoasa, sectionat masa lemnoasa rampa iar pentru aceeasi mc s-au efectuat serviciile de apropiat masa lemnoasa).

Referitor la obiectul contractelor cu toti prestatorii de servicii de exploatare masa lemnoasa mai putin SC X SRL, s-a constatat ca acestea au un continut cadru, respectiv obiectul contractelor il constituie exploatarea de catre prestatori a unui volum de masa lemnoasa pe picior rezultate din partizile adjudecate de catre societatea verificata, deci informatii cu caracter general fara a cuprinde alte precizari. In ceea ce priveste contractul cu SC X SRL, obiectul acestuia il reprezinta exploatarea masei lemnoase cu utilajele beneficiarului (SC X SRL).

Din analiza informatiilor primite, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele necorelatii:

- Societatea verificata a inregistrat pe situatiile privind justificarea consumului de combustibil, unele partizi pentru care s-au prezentat si situatii de lucrari pentru justificarea prestarilor de servicii facturate de SC X SRL, cu privire la exploatarea partizilor ... si ... pe raza Ocolului Silvic, din care se poate concluziona ca ambele societati au exploatat efectiv partizile respective. Analizand insa cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe avizele de expeditie material lemnoas din partizile respective s-a constatat ca societatea verificata a receptionat efectiv de pe partizile respective cantitatea de mc (partida), respectiv mc (partida). Pe situatia privind justificarea consumului de combustibil sunt inscrise ca si exploatate de catre SC X SRL cantitatea de mc (partida), respectiv cantitatea de mc (partida). Astfel, SC X SRL ar fi putut exploata cantitatea de ... mc (.....mc -mc) de pe partida, respectiv mc (..... mc - ... mc) de pe partida Pentru partida s-a facturat exploatarea a mc (desi s-ar fi putut exploata maximum ... mc), iar pentru partida, s-a facturat exploatarea a mc (desi s-ar fi putut exploata maximum mc);

- SC X SRL prezinta situatii de lucrari cu privire la serviciile de exploatare facturate de catre SC X SRL incepand cu/2011 in ceea ce priveste partida 19 „Culmea lui Ivan” de pe raza Ocolului Conform avizelor de expeditie material lemnoas a rezultat ca aceasta partida s-a exploatat in cea mai mare parte in perioada martie 2011 - iunie 2011 (..... mc din totalul cantitatii exploatate de mc). Totodata din verificarea facturilor privind serviciile de exploatare masa lemnoasa aferente semestrului I 2011, s-a constatat ca SC X SRL emite facturi pentru exploatarea unei cantitati de masa lemnoasa de mc fara a se preciza partida, insa partida 19 este singura partida care ar fi putut fi exploatata in perioada respectiva de pe raza Ocolului Silvic

Fata de aspectele mentionate, se retin facturate ca exploatate din aceasta partida, insa neintrate in gestiune urmatoarele cantitati :

- mc (..... mc, cantitate facturata -..... mc cantitate exploatata si intrata in gestiune) aferente semestrului I 2011;

- mc (..... mc, cantitate facturata - mc cantitate exploatata si intrata in gestiune) incepand cu data de 01.07.2011.

- Societatea verificata prezinta situatii de lucrari cu privire la exploatarea de catre SC X SRL a cantitatilor de masa lemnoasa aferente partizii 1011 Muchia 105. Astfel sunt prezentate situatii de lucrari cu privire la doborare arbori, curatare craci, colectat masa lemnoasa, sectionat masa lemnoasa rampa pentru cantitatea de mc masa lemnoasa, desi pe APV apare un volum de exploatat de mc, iar pentru apropiat

masa lemnoasa, pentru cantitatea de mc. Societatea a exploatat de pe acesta partida cantitatea de mc, mult mai putin decat prestarile facturate (..... mc = mc+..... mc) ;

Analizand situatiile de lucrari prezentate, organele de inspectie fiscala considera ca nu exista diferente semnificative intre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe facturile de exploatare emise de SC X SRL, jud.,cui, Il CUI RO si SC, CUI RO si cantitatile de masa lemnoasa receptionate de pe respectivele partizi conform avizelor de insotire material lemnos. Ceilalti prestatori de servicii de exploatare material lemnos, SC X SRL, jud., CUI, SC X SRL, CUI si, com. Subcetate, jud., CUI, factureaza cantitati mult mai mari (duble) fata de cele intrate efectiv in gestiune de pe partizile exploatate conform avizelor de insotire material lemnos, explicatia constituind-o faptul ca se factureaza doua operatiuni in ceea ce priveste aceeasi cantitate de material lemnos (doborare si apropiere).

Procedand la analiza partizilor exploatate de cele doua categorii de societati de exploatare, conform informatiilor transmise de ocoalele silvice s-a constatat ca acestea sunt asemanatoare din punct de vedere al tehnologiilor de exploatare si al distantei de apropiat pana la rampa primara, astfel ca nu ar fi justificata diferenta aceasta mare intre tarifele practicate referitoare la servicii asemanatoare.

Fata de cele prezentate, in vederea stabilirii realitatii serviciilor de exploatare organul de inspectie fiscala are in vedere cantitatile efectiv exploatate de pe partizile respective si considera ca fiind un singur serviciu (doborarea si apropierea masei lemnoase) si nu doua servicii care ar justifica facturarea unei cantitati mult mai mari (duble) de masa lemnoasa exploatata (desi s-a exploatat o singura cantitate, o data se factureaza respectiva cantitate ca fiind doborata si separat aceeasi cantitate ca fiind apropiata astfel cum rezulta din situatiile de lucrari prezentate in vederea justificarii serviciilor).

Ba mai mult, pretul de vanzare al materialului lemnos nu acopera pretul/mc masa lemnoasa platit ocoalelor silvice, tariful de exploatare/mc (la nivelul exploatarii a doi metri cubi conform facturilor emise de cealalta categorie de prestatori) si cheltuielile de transport.

Este important de evidentiat si faptul ca societatea inscrie pe situatiile prezentate organului de inspectie fiscala cu privire la justificarea consumului de carburant un consum de litri de motorina/metru cub exploatat, partizile exploatate fiind asemanatoare, din punct de vedere a tehnologiei de exploatare si distantei pana la platforma primara, cu cele exploatate de societatile care factureaza doua servicii (doborarea si apropierea masei lemnoase) cu privire la aceeasi cantitate de masa lemnoasa, tariful /mc exploatat efectiv fiind echivalentul a litri motorina/ mc exploatat, desi unul dintre furnizori SC X SRL presteaza serviciile de exploatare folosind utilajele SC X SRL, astfel cum rezulta din contractul incheiat intre cele doua societati.

Fata de aspectele mentionate, organul de inspectie fiscala retine ca situatiile de lucrari prezentate justifica doar scriptic informatiile inscrise in facturile de exploatare (partida, cantitatea si tariful de exploatare/mc), inasa nu sunt corelate cu masa lemnoasa efectiv exploatata de pe partizile respective a carei cantitate este mult mai mica decat cea inscrisa pe facturile de exploatare.

In vederea stabilirii cuantumului cheltuielilor cu prestarile de servicii de exploatare deductibile, organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind aferente activitatii doar acele cheltuieli care sunt corespunzatoare cantitatilor efectiv intrate in gestiune de pe respectivele partizi conform avizelor de expeditie material lemnos, si tarifului de exploatare/mc inscris in facturile de exploatare.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit drept cheltuieli nedeductibile, potrivit art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile cu prestarile de servicii corespunzatoare cantitatilor de masa lemnoasa inscrise pe facturile de exploatare care exced cele intrate in gestiune si tarifului de exploatare/mc inscris in facturile de exploatare. Au fost determinate cheltuieli nedeductibile in suma de lei (**pentru perioada/2011-/2013**). Totodata, cuantumul acestor cheltuieli pentru luna **iulie 2013 este in suma de lei**. Modul de calcul al acestor cheltuieli se regaseste in anexa nr. 18 la raportul de inspectie fiscala : "Situatia repartizarii pe trimestre a cheltuielilor cu prestarile de servicii nedeductibile corespunzatoare cantitatilor facturate si neexploatate".

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei/2011-/2013

Avand in vedere constatările de mai sus , intrucat serviciile facturate nu sunt aferente realizării operatiunilor taxabile cu privira la TVA aferenta in suma de lei [(..... lei, total cheltuieli nedeductibile - lei, cheltuieli nedeductibile pentru perioada/2001-...../2011) X 24%], organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere potrivit art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Referitor la consumul de carburanti aferent partizilor exploatare pentru care s-au intocmit avize de expeditie

In ceea ce priveste impozitul pe profit

Din Raportul de inspectie fiscala reiese ca in urma verificarii situatiei prezentata de societate privind justificarea consumului de carburant corespunzator partizilor exploatare si compararea acesteia cu partizile exploatare de societate pentru care s-au intocmit avize de expeditie material lemnos, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inscrie in situatia prezentata o cantitate de combustibil care este aferenta exploatareii mai multor partizi inainte de 30.06.2011.

Cantitatea de material lemnos inscrisa de catre societate pe situatia prezentata organului de inspectie fiscala in vederea justificarii de combustibil dupa/2011 si care a fost exploatare inainte de aceasta data de este de mc, cantitatea de combustibil aferenta fiind de litri (..... mc x litri/metru cub).

Avand in vedere cuantumul cantitatilor de combustibil inscris in situatia, respectiv ca acestea sunt inferioare cantitatii de litri stabilita ca nejustificata, organul de inspectie fiscala a atribuit aceasta depasire in mod egal pentru fiecare luna din perioada ./2011-...../2013, rezultand o cantitate lunara de litri (..... litri/25 luni). La stabilirea valorii lunare a cuantumului cheltuielilor cu combustibilul nejustificate, organul de inspectie fiscala a avut in vedere un pret mediu/litru de motorina de lei, fiind determinata astfel o cheltuiala lunara nedeductibila in sumalei (... litri x ... lei/litru).

Sintetizand cele prezentate, cuantumul cheltuielilor nedeductibile pentru perioada/2011-/2013 este in suma totala de lei :

- lei (..... lei X 6 luni) pentru perioada/2011 -/2011;
- lei (..... lei X 12 luni) pentru perioada/2012-...../2012;
- lei (..... lei X 6 luni) pentru perioada/2013-...../2013;

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art. 21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat nu este aferenta veniturilor realizate.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei (..... lei X 24% +X 24%-TVA stabilit pentru luna iulie 2013) aferenta cheltuielilor nedeductibile mentionate mai sus nu este destinata realizarii unor operatiuni taxabile, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere potrivit art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Referitor la consumul de carburanti aferent partizilor exploatare pentru care nu s-au intocmit avize de expeditie

In ceea ce priveste impozitul pe profit

Din verificarea situatiei privind justificarea consumului de combustibil s-a constatat ca societatea inscrie cantitatea de mc, reprezentand masa lemnoasa exploatare de pe partida Vf..... de pe raza OS pentru care justifica un consum de combustibil de litri. Din verificarea efectuata s-a constatat ca societatea nu intocmeste avize de insotire material lemnoas care sa ateste exploatare si transportul masei lemnoase exploatare de pe aceasta partida. In timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat Procesul verbal de reprimire a parchetului inregistrat la OS sub nr./25.06.2012 (anexa nr. 19) din care rezulta urmatoarele :

- exploatare s-a efectuat in baza Autorizatiei de exploatare nr...../07.05.2010 ;
- la reprimirea parchetului nu s-au consemnat stocuri in platforma primara, ceea ce duce la concluzia ca masa lemnoasa a fost transportata din partida respectiva in perioada 07.05.2012-25.06.2012 fara a se intocmi avize de insotire material lemnoas si fara a se diminua stocul de masa lemnoasa pe picior din contabilitate;

Din adresa ITRSV inregistrata la AJFP sub nr./14.01.2014 rezulta ca s-a efectuat inventarierea stocurilor faptice constatandu-se ca acestea corespund cu stocurile scriptice. Fata de aspectele mentionate se retine ca nu a fost constatat un plus de inventar, respectiv existenta factica a unei mase lemnoase la nivelul cantitatilor de masa lemnoasa aferente partizii mentionate, astfel ca se retine ca iesita din gestiune fara a se intocmi documente justificative cantitatea de mc.

Astfel, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea bazei impozabile (venituri estimate – cheltuieli aferente), dupa cum urmeaza:

- s-a determinat pretul de vanzare a masei lemnoase luand ca referinta preturile de vanzare practicate de societate in lunile mai 2012-iunie 2012, rezultand astfel un pret mediu de lei/mc, veniturile estimate fiind in suma de lei (.... mcX.... lei/mc) ;

- s-a determinat cuantumul cheltuielilor aferente veniturilor estimate, respectiv suma de lei (..... mc*88 lei/mc, pretul unitar in scris in facturile emise de OS).

Astfel, baza impozabila stabilita suplimentar este in suma de lei (..... lei - lei).

La determinarea bazei impozabile stabilite suplimentar, organul de inspectie fiscala a utilizat metoda produsului/serviciului și a volumului prevazuta la punctul 1.4 din Anexa la ordinul 3.389/2011 - privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Tototada s-a stabilit suplimentar o TVA in suma de lei (..... lei X 24 %).

5. Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe

Din verificarea cheltuielilor cu amortizarea inregistrate in contabilitate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada/2011 -/2013 societatea inregistreaza in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea mai mici decat cele calculate corespunzator valorii de intrare a mijloacelor fixe si duratei normale de functionare a mijloacelor fixe.

Situatia acestor diferente se prezinta astfel :

- an 2011 - lei (..... lei, amortizare recalculata- lei, amortizare inregistrata in contabilitate) ;

- an 2012 - lei (..... lei, amortizare recalculata- lei, amortizare inregistrata in contabilitate) ;

- an 2013 - lei (..... lei, amortizare recalculata- lei, amortizare inregistrata in contabilitate) ;

Profitul impozabil stabilit umare a inspectiei fiscale s-a diminuat cu amortizarea pe care societatea ar fi avut dreptul sa o inregistreze pe cheltuieli.

Sintetizand, in ceea ce priveste impozitul pe profit echipa de inspectie fiscala a constatat faptul că suma de lei reprezentand cheltuiala cu achizițiile de material lemnos, inregistrata de S.C. X S.R.L. ca si cheltuiala deductibila pe baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative, este nedeductibila fiscal (anexa nr. 9 la Raportul de inspectie fiscala)..

De asemenea, s-a retinut ca in perioada/2011 –/2013, S.C. X S.R.L. inregistreaza cheltuieli în sumă de lei, aferente unor prestari de servicii de exploatare masa lemnoasa , care inasa nu a intrat in gestiunea societatii, aceste servicii nefiind destinate realizarii veniturilor (anexa nr. 18).

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca S.C. X S.R.L. justifica efectuarea unui consum de combustibil in suma de lei, dupa data de 01.07.2011, pentru exploatarea unor partizi, care inasa au fost exploatate inainte de 30.06.2011 (lemnul fiind transportat din padure inainte de aceasta data). Astfel, societatea nu justifica respectivul consum de combustibil pentru realizarea unor venituri impozabile în perioada/2011-...../2013.

Organele de inspectie fiscala au estimat o baza impozabila în sumă de lei (venituri estimate aferente unei cantitati de mc, exploatata de pe partida Vf si iesita din gestiune, pentru care inasa societatea nu a intocmit documente justificative privind intrarea si iesirea din gestiune – cheltuielile aferente cu masa lemnoasa conform facturilor emise de OS).

Avand in vedere constatarile de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar un **impozit pe profit in suma totala** lei (anexa nr. 20 la Raportul de inspectie fiscala). Profitul impozabil stabilit urmare a inspectiei fiscale s-a diminuat cu amortizarea pe care societatea ar fi avut dreptul sa o inregistreze pe cheltuieli, astfel cum s-a mentionat mai sus

In ceea ce priveste rambursarea taxei pe valoarea adaugata

Perioada supusa verificarii este/2011 –/2013.

Perioada fiscala in ceea ce priveste TVA este luna calendaristica.

Societatea verificata aplica sistemul TVA la incasare prevazut la 134², alin.3, lit.

a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare incepand cu data de 01.01.2013 intrucat cifra de afaceri a acestora este mai mica de lei.

Pentru perioada/2011 –/2013, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei (anexa nr. 22) in baza prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, astfel :

- pentru suma de lei aferenta unor achizitii de material lemnos efectuate in baza unor facturi care nu pot fi considerate documente justificative;

- pentru suma de lei reprezentand TVA aferenta unor servicii de exploatare forestiera care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile;

- pentru suma de lei reprezentând TVA aferenta consumului de combustibil care nu este destinat realizării de operațiuni taxabile.

Totodata , organul de control a stabilit suplimentar o TVA in suma de lei (..... lei, reprezentand venituri estimate aferente cantitatii de mc, masa lemnoasa aferenta partizii Vf. iesita din gestiune fara documente justificative X 24 %).

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Principala activitate desfășurată de catre S.C. X S.R.L. o reprezintă exploatarea de masă lemnoasă pe picior (din partizi adjuocate de către societatea verificată), lemnul exploatat fiind comercializat către diverse societăți. Totodată societatea efectuează și prestări servicii - transport masă lemnoasă și exploatare forestieră - pentru diverși beneficiari.

Perioada verificata :/2009 -/2013 pentru impozit pe profit si/2011 -/2013 cu privire la TVA.

A. In ceea ce priveste capatul de cerere privind nelegalitatea si netemeinicia Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../13.03.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /13.03.2014

In fapt, S.C. X S.R.L a facut obiectul unei inspectii fiscale.

Urmare a inspectiei fiscale s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./13.03.2014 prin care s-au stabilit in sarcina SC X SRL, obligatii fiscale suplimentare in valoare totala de lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente.

SC X SRL, in contestatia formulata sustine ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile Legii nr. 252/2003 privind registrul unic de control, deoarece nu au inregistrat in registrul unic de control urmatoarele informatii legate de inspectia fiscala :

- numarul ordinului de serviciu si data emiterii acestuia ;
- perioada in care se va desfasura inspectia fiscala ;
- perioada verificata indicata in registrul unic de control nu coincide cu cea inregistrata in raportul de inspectie fiscala.

Contestatoarea mentioneaza ca nu a fost informata pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre deficientele constatate, ci doar cu ocazia discutiei finale si a inmanarii "proiectului de raport de inspectie fiscala".

Petenta sustine ca Nota explicativa cuprinzand intrebarile adresate reprezentantului legal al societatii controlate "a fost luata cu nesocotirea prevederilor art. 94 c.Pr. Fiscala si ale anexei 3 a Ordinului MFP nr. 1304/2004", la fata locului fiind prezent doar unul dintre inspectori.

In drept, sunt incidente prevederile art. 43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

- (1) *Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.*
- (2) *Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:*
 - a) *denumirea organului fiscal emitent;*
 - b) *data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
 - c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;*
 - d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
 - e) *motivele de fapt;*
 - f) *temeiul de drept;*
 - g) *numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
 - h) *stampila organului fiscal emitent;*
 - i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației si organul fiscal la care se depune contestația;*
 - j) *mențiuni privind audierea contribuabilului."*

La art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la nulitatea actului administrativ, se prevede:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele

ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Notiunea de act administrativ fiscal este definită de art. 41 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care specifică:

„În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

De asemenea, actul administrativ fiscal prin care se stabilește, modifică sau stinge obligațiile fiscale reprezintă titlul de creanță în conformitate cu prevederile art. 110 alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

Art. 110 alin. (3)

„Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

Norme metodologice

„107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

.....
c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;

.....”
Art. 3 alin. (2) și (4) din Legea nr. 252/2003 privind Registrul unic de control prevăd:

(2) Organele de control au obligația de a consemna în registru, înaintea începerii controlului, următoarele elemente: numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată, precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează controlul.

.....
(4) Controlul se poate desfășura numai după consemnarea în registrul unic de control a datelor prevăzute la alin. (2).”

Față de aceste prevederi și luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei se reține că în Registrul unic de control nu a fost înscris numărul ordinului de serviciu și data emiterii acestuia.

Însă, prin coroborarea articolelor mai sus menționate se reține că titlul de creanță este Decizia de impunere nr...../13.03.2014 ca act administrativ fiscal care stabilește obligațiile fiscale.

În drept, art. 46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus prezentat, precizează elementele a căror lipsă atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Decizia de impunere nr...../13.03.2014, ca titlu de creanță, conține toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validității actului administrativ fiscal iar neînscrisura în Registrul unic de control a numărului ordinului de serviciu și data emiterii acestuia nu este un element care să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr./13.03.2014.

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia perioada verificata de organele de inspectie fiscala indicata in registrul unic de control nu coincide cu cea inregistrata in Raportul de inspectie fiscala

În drept, sunt incidente prevederile art. 105 alin. (7) din Codul de procedura fiscală, unde se prevede:

„La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

La art. 98 „Perioada supusă inspecției fiscale” se precizează:

„(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspeția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Potrivit prevederilor art. 102 alin. (3) lit.c) din Codul de procedura fiscală:

„Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

.....
c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.”

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala se retine ca inspectia fiscala partiala a avut in vedere, initial, solutionarea solicitarii cererii de rambursare a TVA exprimata prin decontul aferent lunii iulie 2013, fiind emis in acest sens ordinul de serviciu nr./25.09.2013, care constituie anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala, obligatia verificata fiind TVA iar perioada verificata fiind/.2011-...../2013. Inceperea inspectiei fiscale a fost consemnata in registrul unic de control la pozitia nr. 44, iar data de incepere este 25.09.2013.

In timpul inspectiei fiscale partiale privind rambursarea TVA au fost constatate deficiente cu implicatii si asupra impozitului pe profit (achizitie de material lemnos in baza unor inscrisuri care nu au calitatea de document justificativ) astfel ca inspectia fiscala a fost extinsa si asupra acestei obligatii. In acest sens a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr./13.02.2014 comunicat contribuabilului in aceeaasi data, prin care acesta a fost instiintat ca inspectia fiscala va fi extinsa si asupra impozitului pe profit pentru perioada de prescriptie, respectiv/2009...../2013 (perioada diferita fata de TVA).

Fata de cele prezentate se retine ca inspectia fiscala s-a desfasurat cu respectarea prevederilor OG nr. 92/2003, astfel ca se considera ca fara fundament afirmatiile petentei cu privire la desfasurarea controlului cu incalcarea procedurii fiscale si a Legii nr. 252/2003.

Referitor la sustinerea contestatoarei cu privire la incalcarea prevederilor art. 107 din Codul de procedura fiscala "Dreptul contribuabilului de a fi informat" ,

In speta sunt aplicabile prevederile art. 107 din Codul de procedura fiscala care prevede:

"(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept."

Din Raportul de inspectie fiscala si anexele acestuia se retine ca petenta a fost informata despre deficiențele constatate pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale.

Astfel, prin adresa inregistrata la AJFP sub nr./13.02.2014 (anexa nr. 13 la raportul de inspectie fiscala) s-au solicitat contribuabilului justificari in scris cu

privire la diferenta foarte mare dintre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe facturile de exploatare/situatiile cu privire la justificarea consumului de carburant, niciuna necontinand partida de pe care s-a exploatat si cantitatile de masa lemnoasa exploatate conform avizelor primare de insotire a materialului lemnos si orice documente/ informatii pe care le considera relevante pentru aceste justificari. Urmare a acestor solicitari, contribuabilul a intocmit in timpul inspectiei fiscale situatii de lucrari cu privire la prestarile de servicii de exploatare forestiera, semnate atat de prestator cat si de beneficiar (care cuprind atat natura serviciilor, cantitatea de masa lemnoasa si partida), cat si situatii cu privire la justificarea consumului de combustibil din care rezulta cantitatea exploatata de pe fiecare partida si consumul de combustibil aferent corespunzator unui consum/m³ exploatat de litri, care fost luat ca atare de catre organul de inspectie fiscala.

Fata de cele prezentate, apreciem ca societatea a avut cunostinta despre diferentele dintre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe facturile de exploatare/situatiile de lucrari si cele de pe avizele de insotire material lemnos, la stabilirea starii de fapt fiscale organul de inspectie fiscala analizand informatiile furnizate de catre contribuabil (situatii de lucrari), cantitatea de masa lemnoasa inregistrata in contabilitate si informatiile transmise de catre ocoalele silvice din care rezulta caracteristicile relativ similare ale partizilor, care nu justifica diferenta foarte mare dintre cantitatea de litri/m³ (aferent partizilor exploatate in regie proprie) si cantitatea de 20-30 litri/mc exploatat (echivalentul in combustibil a tarifului de exploatare/mc facturat de catre unii prestatori);

Din confruntarea partizilor inscrise in situatiile cu privire la justificarea consumului de combustibil prezentate si cele de pe care s-a exploatat masa lemnoasa conform avizelor de expeditie material lemnos s-a constatat ca societatea justifica consumul de combustibil pentru exploatarea unor partizi pentru care s-au intocmit avize de insotire material lemnos inregistrate in contabilitate inainte de 30.06.2011, aspect care a fost verificat si de catre contribuabil;

Din analiza partizilor inscrise in situatiile cu privire la justificarea consumului de combustibil prezentate si cele de pe care s-a exploatat masa lemnoasa conform avizelor de expeditie material lemnos s-a constatat ca societatea justifica consumul de combustibil pentru exploatarea cantitatii de mc de pe partida Vf. de pe raza OS, pentru care nu s-au intocmit avize de insotire material lemnos, aspect care a fost verificat si de catre contribuabil. Administratorul societatii a prezentat procesul verbal de reprimire a parchetului.

Fata de cele prezentate, se retine ca organul de inspectie fiscala a colaborat cu contribuabilul la stabilirea starii de fapt fiscale, acestuia fiindu-i prezentate in timpul inspectiei fiscale deficientele constatate, pe masura constatarii acestora, astfel ca se retin ca fara fundament afirmatiile petentei cu privire la faptul ca organul de inspectie fiscala nu a informat contribuabilul despre deficientele constatate pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale.

Referitor la sustinerea contestatoarei conform careia nota explicativa cuprinzand intrebarile reprezentantului legal al societatii controlate a fost luata cu nesocotirea prevederilor art. 94 din Codul de procedura fiscala si ale anexei 3 A la Ordinul MFP nr. 1304/2004, respectiv faptul ca nota explicativa a fost luata administratorului social doar de catre unul din inspectorii echipei de control.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 94 alin. (3) lit.c) din Codul de procedura fiscala , unde se prevede:

„(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;”

La pct. 91.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala se precizeaza:

„91.1. Solicitarea de explicații scrise se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului.

91.2. În cazul în care persoana în cauză refuză să furnizeze explicațiile solicitate sau să răspundă la unele întrebări, organele de inspecție fiscală vor transmite întrebările printr-o adresă scrisă, stabilind un termen util de cel puțin 5 zile lucrătoare pentru formularea răspunsului. În cazul în care nu se primește răspunsul solicitat, se va consemna refuzul în raportul privind rezultatul inspecției fiscale sau în procesul-verbal.

91.3. În toate cazurile, explicațiile la întrebările puse de organele de inspecție fiscală se vor da în scris prin "nota explicativă".

Anexa 3 la Ordinul MFP nr. 1304/2004 referitoare la Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Nota explicativa" prevede ca nota explicativa :

“Reprezintă documentul prin care, organele de inspecție fiscală, pot solicita explicații scrise, reprezentantului sau oricărui angajat al contribuabilului, care să contribuie la stabilirea unor elemente relevante din activitatea contribuabilului, ce pot influența inspecția fiscală. Solicitarea de explicații scrise se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabililor;

Întrebările vor fi formulate în mod clar, concis și concret, pentru a da posibilitatea unor răspunsuri la obiect;

În cazul în care persoana în cauză refuză să răspundă la întrebări, organele de inspecție fiscală vor transmite întrebările printr-o adresă scrisă, înregistrată la contribuabil, stabilind un termen util de cel puțin 5 zile lucrătoare pentru formularea răspunsului.

În toate cazurile, explicațiile la întrebările puse de organele de inspecție fiscală se vor da în scris prin "nota explicativa".

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Nota explicativa data organului de inspectie fiscala in data de 03.03.2014 de catre dl. X, anexata raportului de inspectie fiscala cuprinde toate informatiile prevazute de formular, astfel cum acesta este reglementat in ANEXA NR. 3 la

Ordinul...../2004, aceasta nota explicativa constituind un mijloc de proba (pe langa alte documente si informatii) in sensul art. 49 din OG nr. 92/2003. De asemenea, facem precizarea ca reprezentantii contribuabilului au posibilitatea, conform anexei nr. 3 b la ordinul mai sus mentionat, sa furnizeze informatiile in scris in termen de 5 zile lucratoare, astfel ca apreciem ca prezenta/neprezenta tuturor membrilor echipei de inspectie fiscala la formularea raspunsurilor in scris de catre contribuabili nu influenteaza continutul acestor raspunsuri.

Prin urmare, apreciem ca fara fundament sustinerea petentei conform careia la formularea raspunsurilor din Nota explicativa nu ar fi fost prezent decat un inspector, aceasta nemodificand starea de fapt retinuta, respectiv ca achiziitiile de material lemnos de la unii furnizori nu sunt reale.

Astfel, capatul de cerere privind nelegalitatea si netemneinicia Deciziei de impunere nr...../13.03.2014 pentru motivele prezentate de societatea contestatoare, respectiv nerespectarea unor conditii procedurale privind desfasurarea inspectiei fiscale este neintemeiat si urmeaza a fi respinsa.

B. Referitor la impozitul pe profit in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei precum si in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond, in conditiile in care constatarile din raportul de inspectie fiscala nr./13.03.2014 si care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./13.03.2014 contestata, au fost transmise Inspectoratului de Politie al Judetului – Serviciul de Investigare a fraudelor cu adresa nr./18.03.2014 pentru continuarea cercetarilor in dosar penal/...../...../...../2013/...../.....

In fapt, organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul verbal nr..... din 11.03.2014 in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, fapte prevazute si pedepsite de art. 8 si art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Procesul verbal mentionat s-a intocmit urmare a adresei nr./...../...../...../2013/...../..... din data de **11.12.2013**, inregistrata la A.J.F.P.-Inspectie Fiscala sub nr./13.12.2013, prin care I.P.J. – Serviciul de Investigare a Fraudelor a comunicat faptul ca **administratorul S.C. X S.R.L.,..... este cercetat pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala, fapta prevazuta si pedepsita de art. 8 si art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.** De asemenea a fost solicitat sprijinul organelor de inspectie fiscala pentru efectuarea unui control fiscal la S.C. X S.R.L., urmat daca este cazul, de constituirea ca parte civila si comunicarea prejudiciului adus bugetului de stat.

In Procesul verbal nr./11.03.2014 s-a stabilit un prejudiciu adus bugetului general consolidat in suma totala de lei urmare a faptelor care pot avea elementele constitutive ale unor infractiuni, suma cu care D.G.R.F.P.-A.J.F.P..... s-a constituit parte civila in procesul penal, avand urmatoarea componenta :

- Impozit pe profit lei;

- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere..... lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere..... lei,

Conform Raportului de inspectie fiscala nr/13.03.2014 care a stat la baza deciziei de impunere contestate nr. /13.03.2014 , cu privire la sumele de mai sus rezulta urmatoarele

Faptele incriminate sunt :

- inregistrarea unor achizitii de masa lemnoasa in baza unor inregistrari care nu pot fi considerate documente justificative, cheltuielile inregistrate fiind retinute ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, iar TVA fara drept de deducere :

- S.C. X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila facturi de achizitii material lemnos de la furnizori care desfasoara activitate in domeniul prelucrarii lemnului, dar care in fapt, nu au desfasurat relatii comerciale cu societatea verificata;

Din Procesele verbale de control incrucisat efectuate, au rezultat urmatoarele:

- **S.C. X si X S.R.L.** este neplatitor de Tva iar in anul 2012 nu a depus situatii financiare, nu a raportat date in programul SUMAL in anul 2012 , S.C. X si X S.R.L. nu a solicitat eliberarea acordului de utilizare si ridicare a documentelor cu regim special de la ITRSV , societatea nu detinea in anul 2012 acord de utilizare documente cu regim special de insotire a materialului lemnos (avize de insotire primara) , societatea nu a solicitat autorizatie pentru confectionarea , detinerea si utilizarea de dispozitive de marcat material lemnos rotund , ciplit sau ecarisat (dispozitivul inscris pe avizele prezentate de SC X SRL cu nr. 0056-40-01 apartine SC X si X SRL jud) , mijlocul de transport inscris in avizele de expeditie TM 60 MCT conform datelor furnizate de Serviciul public Comunitar Regim permise de conducere si inmatricularea vehiculelor din cadrul Prefecturii nu figureaza/ nu a fost inmatriculat.

- **SC X SRL** este neplatitor de Tva iar in anul 2012 nu a depus situatii financiare , nu este inregistrata in programul SUMAL , societatea nu a solicitat eliberarea acordului de utilizare documente cu regim special de insotire a materialului lemnos, societatea nu a solicitat autorizatie pentru confectionarea , detinerea si utilizarea de dispozitive de marcat material lemnos rotund , ciplit sau ecarisat

- **SC X SRL** nu declara livrarile ca fiind supuse masurilor simplificate societatea nu detine facturi si avize cu seriile si numerele celor din solicitarea de control incrucisat si acestea nu au fost completate de persoane din cadrul SC X SRL , societatea nu a detinut in perioada respectiva produsele care apar pe facturile verificate , SC X SRL nu a avut niciodata relatii comerciale cu SC X SRL iar mijloacele de transport inscrise in avizele de expeditie HR 87 FFU / HR 13 UMN / HR 43 IPG / HR 15 OKK conform datelor furnizate de Serviciul public Comunitar

Regim permise de conducere si inmatricularea vehiculelor din cadrul Prefecturii nu figureaza/ nu au fost inmatriculate ,

- **S.C. X S.R.L.** nu a avut relatii comerciale cu SC X SRL , nu a emis catre acesta avize sau facturi pentru materiale lemnoase, avizele inregistrate la SC X SRL emise in numele S.C.X S.R.L. nu au apartinut si nu au fost emise de catre aceasta sau altcineva din societate, datele inscrise in avize nu corespund cu datele pe care le detine societatea (numar de registru de la rubrica provenienta , stampila , semnatura), stampilele aplicate pe facturile de vanzare sunt false si nu corespund cu cele ale societatii, seriile de avize emise in numele S.C. X S.R.L. nu au fost ridicate de aceasta societate de la SC X SRL unitate abilitata sa distribuie documente cu regim special , mijloacele de transport inscrise in avizele de expeditie (un autoturism-, respectiv o autoutilitara Dacia –) nu pot transporta cantitatile de material lemnos inscrise pe acestea.

S-a retinut astfel ca:

- unii furnizori nu au efectuat niciun fel de raportari in programul SUMAL, iar cei care au efectuat raportari in programul SUMAL nu au raportat livrari catre societatea verificata; - furnizorii nu au obtinut „Autorizatia de confectionare, detinere si utilizare de dispozitive de marcat material lemnos rotund, cioplit sau ecarisat”;

- avizele de insotire material lemnos anexate facturilor care au in scris ca furnizori S.C. X si X S.R.L., S.C. X S.R.L., SC X. SRL si SC X SRL au fost ridicate de la distribuitori autorizati de catre alte societati;

- mijloacele de transport inscrise pe avizele de transport material lemnos fie nu figureaza inmatriculate, fie nu puteau transporta cantitatile de material lemnos inscrise pe acestea. Astfel, prin informatiile continute, avizele de insotire material lemnos nu puteau constitui documente de insotire a unui eventual transport de masa lemnoasa ;

- facturile de achizitie masa lemnoasa in discutie avand valori sub lei au fost achitate integral din casieria societatii verificate;

- notele de intrare-receptie aferente facturilor emise de furnizorii sus mentionati nu sunt semnate. Administratorul societatii dl. X mentioneaza in nota explicativa data organului de inspectie fiscala ca notele de intrare-receptie nu au fost semnate pentru ca facturile si avizele le-a primit de la unele persoane, iar lemnul de la alte persoane.

Astfel cheltuielile inregistrate in suma de lei au fost retinute ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, iar TVA in suma dec lei fara drept de deducere

- inregistrarea unor achizitii de servicii de exploatare masa lemnoasa , respectiva masa lemnoasa neintrand in sa in gestiunea societatii, nefiind comercializata sau prelucrata. Aceste servicii au fost retinute ca nefiind destinate realizarii veniturilor. Prin urmare, cheltuielile inregistrate de lei (pentru perioada/2011-/2013 si cheltuielile in suma de lei inregistrate in luna iulie 2013 au fost retinute ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, iar TVA in suma de lei fara drept de deducere ; Modul de determinare al acestora este prezentat la pct II al prezentei decizii

- exploatarea unei cantitati de masa lemnoasa de mc pentru care insa societatea nu a intocmit documente justificative privind intrarea si iesirea din gestiune. Organul de inspectie fiscala a estimat baza impozabila in ceea ce priveste impozitul pe profit (veniturile estimate- cheltuielile aferente cu masa lemnoasa conform facturilor emise de OS) lei si TVA colectata in suma de lei (venituri estimate *24%);

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza :

„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 procedură administrativă;[...]”

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 13.03.2014 de organele de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../13.03.2014 si stabilirea caracterului infraccional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca achizițiile de material lemnos inscrise in facturile avand ca furnizori pe S.C. X si X S.R.L., S.C. X S.R.L....., SC X SRL si SC X SRL nu s-au realizat in fapt, scopul acestor operatiuni fiind introducerea in circuitul economic a unei cantitati de material lemnos cu provenienta ilicita, in baza unor inscrisuri ce nu pot fi considerate documente legale de provenienta (facturi si avize de insotire material lemnos). Tranzactiile au fost efectuate cu scopul de a retrage disponibilitati banesti din casieria S.C. X S.R.L., de catre dl. X asociat unic si administrator al societatii.

In ceea ce priveste activitatea de exploatare a masei lemnoase, organul de inspectie fiscala a constatat ca situatiile de lucrari prezentate justifica doar scriptic informatiile inscrise in facturile de exploatare (partida, cantitatea si tariful de exploatare/mc), inasa nu sunt corelate cu masa lemnoasa efectiv exploatarea de partizile respective a carei cantitate este mult mai mica decat cea inscrisa pe facturile de exploatare. Situatiile de lucrari semnate atat de prestator cat si de beneficiar sunt de natura a justifica doar scriptic natura serviciilor de exploatare forestiera, acestea nedemonstrand si realitatea situatiei.

In vederea continuarii cercetarilor, acest aspect a fost consemnat si in Procesul verbal nr./11.03.2004 transmis organului de politie care va stabili:

- consecintele de natura penala a intocmirii si folosirii unor inscrisuri sub semnatura privata cu privire la servicii care nu s-au efectuat in fapt;
- daca cantitatile inscrise pe facturile de exploatare sunt reale, atunci SC X SRL, nu a inregistrat in evidenta contabila integral masa lemnoasa exploatarea si aceasta fapta putand a avea consecinte penale;
- alte aspecte relevante cu privire la realitatea serviciilor mentionate.

In consecința, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de inspectie

fiscala privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal atacat. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectuează în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *"penalul ține în loc civilul"*, respectiv art. 22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

"Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

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

Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că *"înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii"*.

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr.72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora *"hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia"*.

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării

pricinii, *suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.*

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestații, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

De asemenea, pct. 10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de administrare fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale[...].”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei.

Conform principiului de drept potrivit căruia *“accessorium sequitur principale”*, soluționarea contestației va fi suspendată și în ceea ce privește accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar și anume:

- dobanzile în valoare de lei aferente impozitului pe profit de plată
- penalități de întârziere în valoare de lei aferente impozitului pe profit;
- dobanzi în valoare de lei aferente TVA de plată
- penalități de întârziere în valoare de lei aferente TVA de plată.

C. Referitor la impozitul pe profit în suma de lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, D.G.R.F.P prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli și a dreptului de deducere a TVA aferente în condițiile în care SC X SRL nu detine documente justificative în acest sens.

In fapt, SC X SRL a înregistrat în contabilitatea societății, după data de 01.07.2011, cheltuieli cu combustibilul aferente activității de exploatare a masei lemnoase desfășurată înainte de 30.06.2011. Cheltuielile în suma de lei au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate după 01.07.2011.

În timpul inspecției fiscale, societatea a justificat utilizarea combustibilului pentru exploatarea efectivă a unor cantități de masă lemnoasă de pe partizile respective și nu pentru amenajarea drumurilor necesare exploatării acestor partizi, prezentând în acest sens situații privind justificarea consumului de combustibil semnate și stampilate de către reprezentantul contribuabilului.

Prin contestația formulată, petenta justifică utilizarea combustibilului pentru amenajarea drumurilor forestiere necesare exploatării unor partizi, astfel încât consideră că are drept de deducere pentru cheltuielile și TVA aferente combustibilului utilizat.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

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

Art. 21 alin. (4) lit.f) din Codul fiscal prevede:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Pct. 44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul II, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei , se retine ca, in speta, in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pentru perioada/2011-...../2013 cheltuieli in valoare de lei aferente serviciilor prestate inainte de 30.06.2011.

Fata de cele prezentate apreciem ca petenta contesta veridicitatea unor documente semnate si stampilate chiar de catre aceasta. Cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale, s-a retinut utilizarea cantitatii de litri ca nefiind aferenta realizarii veniturilor dupa data de 01.07.2011, deoarece partizile respective au fost exploatate si lemnul a fost transportat din padure inainte de 30.06.2011.

Avand in vedere cele retinute, apreciem ca fara fundament real si sustinerea petentei cu privire la utilizarea unei cantitati de combustibil dupa data de 01.07.2011 pentru amenajarea drumurilor necesare exploatarii unor partizi, care in fapt s-au exploatat inainte de 30.06.2011 .

Totodata, avand in vedere ca TVA deductibila in suma de lei (..... lei X 24% +X24%, aferenta lunii iulie 2013) nu este destinata realizarii operatiunilor taxabile, organele de inspectie fiscala nu au acordat exercitarea dreptului de deducere potrivit art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In conditiile in care argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ contestat, cu privire la impozitul pe profit in valoare de lei..... x 16%) si TVA in suma de lei se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Cu privire la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente impozitului pe profit in valoare de lei, mentionam ;

Dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente impozitului pe profit in valoare de lei au fost calculate pntru perioada/2011 –/2014, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Astfel, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente , potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale.”

Referitor la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente taxei pe valoarea adaugata in valoare de lei, mentionam:

-dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente TVA in valoare de lei au fost calculate pntru perioada 26.08.2011 – 06.03.2014, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Astfel, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente , potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale.”

Pentru considerentele retinute în continutul deciziei si în temeiul art. 214 alin. (1) coroborat cu prevederile art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile pct. 10.1 si 11.1 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, se

DECIDE:

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de S.C X SRL, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr./02.04.2014 , împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./13.03.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./13.03.2014, pentru suma totala **de lei**, care se compune din:

- Impozit pe profit lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.

Solutionarea contestatiei cu privire la sumele de mai sus, va fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a încetat în conditiile legii, în conformitate cu dispozitiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C X SRL, inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr./02.04.2014, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../13.03.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./13.03.2014, pentru suma totala..... **lei**, care se compune din:

- Impozit pe profit lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.