

DECIZIA NR. 1522 /2014

privind solutionarea contestatiei formulate de catre
SC X SRL

inregistrata la D.G.R.F.P.....sub nr...../26.08.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor PubliceInspectie Fiscala- Persoane Juridice cu adresa nr...../20.08.2014 inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../26.08.2014, cu privire la contestatia formulata de catre SC X SRL cu sediul in com., Str., nr....., jud.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor PubliceInspectie Fiscala- Persoane Juridice prin Decizia de impunere nr..... din 23.06.2014 si a Raportului de inspectie fiscala din 23.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice .

Obiectul contestatiei il reprezinta suma de :

- lei reprezentand impozit pe profit de plata,
- lei dobanzi de intarziere
- lei penalitati aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr./23.06.2014, prin semnatura de primire, in data de **30.06.2014** si data transmiterii prin posta catre A.J.F.P. a contestatiei , respectiv data de **31.07.2014**, conform stampilei oficiului postal prezentata pe plicul existent la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 , art.207 si 209 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P..... prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL.

I. SC X SRL contesta Decizia de impunere nr. din 23.06.2014 si Raportul de Inspectie Fiscala din 23.06.2014, pe care le considera netemeinice si nelegale si solicita anulara acestora pentru urmatoarele sume:

- lei reprezentand impozit pe profit aferent bazei de impunere stabilita suplimentar in suma de..... lei;
- Dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe profit
- Penalitati de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe profit

Contestatorul solicita constatarea nulitatii procesului verbal inregistrat sub nr...../09.07.2014 si comunicat in data de 29.07.2014, pe motivul ca acesta constituie un act de inspectie fiscala realizat in afara inspectiei fiscale, definitivata la data de 23.06.2014.

In fapt, SC X SRL, a formulat cerere de rambursare a TVA in luna februarie 2014, motiv pentru care s-a realizat controlul pentru verificarea modului de fundamentare a cererii de rambursare a TVA.

Deficiențele constatate au avut implicații și asupra impozitului pe profit astfel ca inspectia fiscală parțială a fost extinsă și asupra acestor obligații. În acest sens, în baza art.102, alin.3, lit.c din OG nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare, a fost emis Avizul de inspectie fiscală/03.06.2014, comunicat contribuabilului în aceeași dată, prin care acesta a fost instiintat ca inspectia fiscală va fi extinsă și asupra impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010-31.12.2013.

Argumentele invocate de petenta în susținerea contestației sunt următoarele:

În contestația depusă petenta menționează ca actul de control și decizia de impunere sunt netemeinice și nelegale, pentru toate sumele stabilite motiv pentru care cere anularea obligațiilor bugetare. Totodată solicită constatarea nulității procesului verbal înregistrat sub nr...../09.07.2014, acesta constituind un act de inspectie fiscală realizat în afara inspectiei fiscale definitivată la data de 23.06.2014.

În cadrul controlului efectuat pentru operațiunile pentru care societatea a solicitat rambursare de TVA s-au constatat neconcordanțe între sumele înscrise ca achiziții de petenta în declarația..... și sumele declarate ca livrări de furnizori.

Astfel:

SC X SRL

- Deși atât petenta cât și societatea menționată au depus decontul aferent lunii decembrie 2011, organul de control nu verifică dacă aceasta este declarată și de sau nu, limitându-se la a aprecia ca achizițiile nu au fost realizate, în lipsa unui mijloc de transport pentru bunuri;
- Imprejurarea este neesențială, marfurile putând fi transportate cu orice mijloc de transport de către furnizor;
- Societatea subscrisă a detinut macaraulă, care a necesitat reparații, pentru care au fost achiziționate piesele de la acest furnizor. De asemenea, în activitatea de exploatare forestieră au existat consumuri de panze de tăiere și uleiuri pentru drujbe, mijloace auto, societatea înregistrând profit din activitatea pentru care au fost realizate aceste achiziții.

SC X SRL

- Furnizorul nu era inactiv la data operațiunilor.

SC X SRL

- S-a apreciat că fără fundament situațiile de lucrări prezentate, deși acestea erau semnate de prestator și beneficiar;
- Nu există motiv ca respectivele servicii să fie fictive, întrucât acestea au fost prestate conform situațiilor de lucrări prezentate.

SC X SRL

- Realizarea transportului cu mijloace închiriate după expirarea contractului de închiriere nu este de natură să determine concluzia că achiziția de masă lemnoasă este fictivă.

Sc X SRL

- Lucrarea contractată s-a efectuat, drumul forestier, dar și sortul existând;
- Buldoexcavatorul a fost folosit la efectuarea lucrărilor, fără acesta fiind imposibilă efectuarea lucrărilor. Comportamentul fiscal al furnizorului SC X

SRL in relatia cu alte societati este irelevant fata de petenta, operatiunile comerciale inregistrate si declarate de societate fiind reale, asa cum dovedesc platile bancare;

- Atat societatea **X**, cat si **X** au fost conduse de aceeaasi persoana, **X**, care a dispus si de mijlocul auto **X**, pus la dispozitie pentru efectuarea acestor lucrari/livrari, mijloc real.

Pentru toate operatiunile comerciale, organul fiscal a considerat achizitiile fictive si cheltuielile nedeductibile fiscal, ca urmare a comportamentului fiscal al unora dintre furnizori, a faptului ca nu s-a putut dovedi ca furnizorii au detinut bunurile inscrise in facturile si avizele de insotire sau au avut capacitatea de a presta serviciile respective. In mod evident, o astfel de sarcina a probei realitatii operatiunilor comerciale nu revine contribuabilului, cata vreme operatiunile comerciale sunt dovedite cu inscrisurile contabile corespunzatoare, emise de catre furnizori. Comportamentul fiscal al furnizorului, respectiv neinregistrarea contabila si neplata taxelor in amonte de operatiunea comerciala nu pot influenta dreptul contribuabilului care a achizitionat bunurile/serviciile, decat daca acesta a participat la fraudarea furnizorului.

Organul fiscal nu a stabilit existenta vreunei fraude, cu atat mai putin participarea petentei la o astfel de fraudare. Mai mult, serviciile si bunurile considerate de organul fiscal nedeductibile au concurat la realizarea de venituri de catre petenta.

Din analiza consumurilor anuale de ulei, consumul anterior anului 2013 este unul nejustificat de mare, sens in care si aceasta neconcordanza dovedeste nerealitatea achizitiei de uleiuri. Consumurile sunt determinate de marimea activitatii si de natura acesteia. Daca in anii anteriori au existat activitati de volum mare, atunci si consumurile de ulei, specifice activitatii forestiere si activitatilor macaralei, au fost mai mari. De asemenea este posibil ca parte din uleiurile date in exploatare si neutilizate in anii anteriori, sa fie folosite in anul 2013.

Procesul verbal comunicat cu adresa/23.07.2014, este intocmit la 08.07.2014, dupa finalizarea inspectiei fiscale, petenta considerandu-l nul.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.23.06.2014 s-a stabilit in sarcina SC X SRL suma de lei reprezentand:

- lei reprezentand impozit pe profit aferent bazei de impunere stabilita suplimentar in suma de lei;
- lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Din Raportul de inspectie fiscala reiese ca in perioada verificata 01.10.2010-31.12.2013 s-au constatat neconcordanțe între sumele inscrise de catre societatea verificata in declaratia ca achizitii si sumele declarate ca livrari catre furnizori, in sensul ca SC X SRL declara achizitii iar o parte din furnizorii societatii nu declara livrari.

Organul de inspectie fiscala a analizat furnizorii semnificativi dupa cum urmeaza:

SC X SRL

SC X SRL a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2011 in suma totala de lei, SC X SRL nedeclarand vanzari in declaratia

SC X SRL este inactiv fiscal incepand cu data de 22.11.2012, acesta nedepunand situatie financiara aferenta anului 2011, ultimul bilant depus fiind aferent anului 2010.

SC X SRL

SC X SRL a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna ianuarie 2013, SC X SRL nedeclarand vanzari (V) in declaratia, cum ar fi fost corect ci livrari (L) in suma de lei (cat este si suma inregistrata in contabilitate si declarata de catre petenta);

SC X SRL,

SC X SRL a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2010 in suma totala de..... lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul depune ultima situatie financiara pentru anul 2009.

SC X SRL

SC X SRL a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2011 in suma totala de lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta nedeputand situatii financiare;

SC X SRL,

SC X SRL a inregistrat achizitii de la respectiva societate in lunile august – septembrie 2012, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratiile Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii iulie 2012.

SC X SRL,, jud.

SC X SRL a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna aprilie 2012 in suma de lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratie Furnizorul este inactiv fiscal incepand cu data de 28.10.2013, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii noiembrie 2012.

Avand in vedere aspectele mentionate, organul de inspectie fiscala a retinut copii conforme cu originalul dupa facturile de achizitie, avizele de insotire (in ceea ce priveste achizitiile de material lemnos), documentele de plata si note de intrare - receptie.

Din analiza documentelor sus mentionate echipa de inspectie fiscala a retinut ca:

- Documentele in baza carora s-a efectuat receptia bunurilor, au fost facturile fiscale, astfel ca se retine ca acestea au fost si documentele de insotire pe timpul transportului;
- Plata contravalorii bunurilor achizitionate s-a efectuat prin decontare bancara in conturile bancare deschise la unitati bancare. La unitatile respective figureaza ca avand deschise conturi bancare furnizorii respectivi, conform informatiilor furnizate de aplicatia fiscnet;
- Singurele plati in numerar efectuate sunt aferente achizitiilor de masa lemnoasa de la SC X SRL, si SC X SRL.....

Totodata s-a constatat ca nu exista concordanta intre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare si cele de pe facturile de achizitie, in sensul ca cele de pe avize sunt mai mari. Astfel au fost emise un numar mult mai mare de facturi decat avize de insotire, cantitatea totala de masa lemnoasa facturata fiind insa egala cu cantitatea totala de masa lemnoasa inscrisa pe avize.

Din verificarea facturilor de achizitie s-a constatat ca nu toate facturile de achizitie au in scris mijlocul de transport cu care s-au transportat bunurile, astfel ca nu se poate proba realitatea transportului si realitatea achizitiei.

Din analiza avizelor de insotire primare cu privire la achizitia materialului lemnos de la societatile sus mentionate se constata de asemenea urmatoarele:

- Pe unele avize apar numere de inmatriculare care nu sunt/nu au fost atribuite;
- Pe unele avize apar inscrise numerele de inmatriculare care au fost atribuite doar capetelor tractor, nu unui cap tractor si unei remorci;
- Pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unui cap tractor si unui autoturism;

Fata de cele prezentate organul de control a stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului cantitatilor de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare.

Organul de inspectie fiscala, in baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, a stabilit ca nu pot fi retinute ca fiind documente justificative facturile si avizele de insotire material lemnos prezentate de SC X SRL pentru acordarea deductibilitatii cheltuielilor.

Prin inregistrarea in evidenta contabila a societatii verificate a achizitiilor sus mentionate, societatea a diminuat in mod nelegal profitul impozabil, si implicit impozitul pe profit datorat bugetului de stat. Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca beneficiarii reali ai sumelor achitate furnizorilor sus mentionati ar putea fi chiar reprezentantii societatii, iar cercetarile ce vor fi efectuate in cauza vor clarifica si aceasta stare de fapt.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal emitent al actului administrativ-fiscal contestat, sustinerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada realizarii operatiunilor, se retin urmatoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar de plata in sarcina SC X SRL si a accesoriilor aferente in suma totala de lei, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr./23.06.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../23.06.2014, contestata, au fost transmise Parchetului de pe langa Tribunalul cu adresa nr./20.08.2014, pentru continuarea cercetarilor in dosarul penal nr. 480

B/.../2014, in cauza efectuandu-se acte de urmarire penala sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.8 alin (1) alin (2)si alin (3) din Legea 241/2005 si art. 9 alin (1) lit c. din Legea nr.241/2005.

In fapt, inspectia fiscala partiala a fost demarata pentru verificarea modului de fundamentare a solicitarii la rambursare a soldului sumei negative de TVA cu control anticipat pentru decontul de TVA aferent lunii februarie 2014 inregistrat sub nr...../25.03.2014, perioada verificata fiind 01.01.2010 – 28.02.2014.

Deficientele constatate au avut implicatii si asupra impozitului pe profit, astfel ca inspectia fiscala partiala a fost extinsa si asupra acestei obligatii.

In acest sens, in baza art. 102, alin.3, lit.c din OG nr 92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr...../03.06.2014, comunicat contribuabilului in aceeasi data, prin care acesta a fost instiintat ca inspectia fiscala va fi extinsa si asupra impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010-31.12.2013.

Conform constatarilor din R.I.F.-ul care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../23.06.2014, organul de inspectie fiscala a retinut urmatoarele:

S-au constatat neconcordanțe care conduc la suspiciuni în ceea ce privește realitatea și veridicitatea operațiunilor înscrise în facturile emise de furnizorii de servicii și implicit la stabilirea cheltuielilor care conduc la stabilirea profitului impozabil.

În urma verificării situației neconcordanțelor între sumele înscrise în declarațiile ca achiziții de către societatea verificată și sumele declarate ca și livrări către furnizori s-au constatat o serie de diferențe, în sensul că SC X SRL declară achiziții iar o parte din furnizorii acesteia (societăți comerciale) nu declară livrări.

Organul de inspectie fiscala a analizat furnizorii semnificativi după cum urmează :

- ✓ SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificată a înregistrat achiziții de la respectiva societate în semestrul II 2011 în suma de totală de lei, societatea sus menționată nedeclarând livrări în declarația Furnizorul este inactiv începând cu data de 22.11.2012, acesta nedeponând situație financiară aferentă anului 2011, ultimul bilanț depus fiind aferent anului 2010 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii decembrie 2011;

- ✓ SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificată a înregistrat achiziții de masă lemnoasă de la respectiva societate în luna ianuarie 2013, societatea sus menționată nedeclarând vânzări (.....) în declarația, cum ar fi fost corect și livrări (L) în suma de lei (cat este și suma înregistrată în contabilitate și declarată de către societatea verificată);

- ✓ SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificată a înregistrat achiziții de la respectiva societate în semestrul II 2010 în suma de totală de lei, societatea sus menționată nedeclarând livrări în declarația Furnizorul depune ultima situație financiară pentru anul 2009, depunând deconturi de TVA până în luna iunie 2010;

- ✓ SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificată a înregistrat achiziții de la respectiva societate în semestrul II 2011 în suma de totală de lei, societatea sus menționată nedeclarând livrări în declarația Furnizorul este inactiv începând cu data de 22.11.2012, acesta nedeponând situații financiare iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii decembrie 2010;

- ✓ SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificată a înregistrat achiziții de la respectiva societate în lunile august 2012 și septembrie 2012, societatea sus menționată nedeclarând livrări în declarațiile Furnizorul este inactiv începând cu data de 22.11.2012, acesta depunând ultima situație financiară pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii iulie 2012;

- ✓ SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna aprilie 2012 in suma de lei, societatea sus mentionata nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 28.10.2013, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii noiembrie 2012 ;

Avand in vedere aspectele mentionate, organul de inspectie fiscala a retinut copii conforme cu originalul dupa facturile de achizitie, avizele de insotire primare (in ceea ce priveste achizitiile de material lemnos), documentele de plata si notele de intrare-receptie (**anexa nr.3 la RIF**).

Din analiza documentelor sus mentionate se retine ca :

- ✓ documentele in baza carora s-a efectuat receptia bunurilor, au fost facturile fiscale, astfel ca se retine ca acestea au fost si documentele de insotire pe timpul transportului;
- ✓ plata contravalorii bunurilor achizitionate s-a efectuat prin decontare bancara in conturile deschise la unitati bancare. La unitatile respective figureaza ca avand deschise conturi bancare furnizorii respectivi, conform informatiilor furnizate de aplicatia fiscnet;
- ✓ singurele plati in numerar efectuate sunt aferente achizitiilor de masa lemnoasa de la SC X SRL, jud., CUI si SC X SRL, jud. CUI Totodata nu exista concordanta intre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare si cele de pe facturile de achizitie, in sensul ca cele de pe avize sunt mai mari. Astfel au fost emise un numar mult mai mare de facturi decat avize de insotire primare, cantitatea totala de masa lemnoasa facturata fiind insa egala cu cantitatea totala de masa lemnoasa inscrisa pe avize.

Din verificarea facturilor de achizitie s-a constatat ca nu toate facturile de achizitie au in scris mijlocul de transport cu care s-au transportat bunurile, astfel ca **nu se poate proba realitatea transportului si realitatea achizitiei**. In vederea verificarii realitatii achizitiilor, organul de inspectie fiscala a intocmit o situatie centralizatoare care cuprinde : numarul si data facturii, numarul si data avizului de insotire primar (in ceea ce priveste achizitiile de material lemnos), furnizorul, valoarea achizitiei, TVA aferenta, natura bunurilor achizitionate, cantitatea, mijlocul de transport. Situatiia respectiva constituie **anexa nr. 3 la RIF**.

Din consultarea bazei de date, pusa la dispozitia A.J.F.P. de catre Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul Prefecturii cu privire la mijloacele de transport (**anexa nr. 4 la RIF**) avand numerele de inmatriculare inscrise in situatia centralizatoare sus mentionata (**anexa nr. 3 la RIF**):

- ✓ s-a constatat ca unele numere de inmatriculare nu sunt si nu au fost atribuite vreodata unor autovehicule/remorci;
- ✓ s-a identificat tipul de autovehicul/remorca si proprietarul acestora, acestea fiind inscrise in coloana de observatii din **anexa nr. 3 la RIF**;

Din analiza informatiilor inscrise in coloana de observatii se constata urmatoarele :

- ✓ unele numere de inmatriculare nu sunt si nu au fost atribuite vreodata unor autovehicule/remorci, astfel ca acestea nu au putut fi utilizate la transportul bunurilor achizitionate;
- ✓ unele numere de inmatriculare sunt atribuite unor autoturisme. Tinand cont de natura bunurilor achizitionate, de cantitatea si dimensiunea acestora apreciem ca

acestea nu puteau fi transportate cu autoturismul (masa lemnoasa, uleiuri minerale, cutie de viteza cap tractor, macara cap tractor) astfel ca nu se poate proba realitatea transportului aferent achizitiei bunurilor respective.

- ✓ unele numere de inmatriculare sunt atribuite unor capete tractor sau autoutilitare care ar putea transporta bunuri de natura celor inscrise in facturile de achizitie/avizele de insotire primare material lemnos. In vederea verificarii realitatii operatiunilor de transport a bunurilor inscrise in anumite documente de achizitie, organul de inspectie fiscala a solicitat societatile detinatoare a mijloacelor de transport furnizarea de documente si informatii, respectiv :
- foile de parcurs intocmite la datele inscrise pe documentele de achizitie de unde sa rezulte rutele, cantitatile si documentele care insoteau transportul ;
- daca mijloacele de transport s-au aflat in folosinta altor persoane s-a solicitat prezentarea de documente care atesta dreptul de folosinta (facturi sau contracte de inchiriere sau de comodat);
- daca la datele respective se detinea licenta de transport sau alte documente care confereau dreptul ca mijloacele de transport sa fie utilizate pe drumurile publice.

Astfel, au fost intocmite adresele inregistrate la AJFPInsp. Fiscala (**anexa nr. 5 la RIF**) sub :

- adresa nr...../27.05.2014 catre SC X SRL jud. CUI care detine autoutilitara cu nr. mijloc de transport care apare pe una din cele 9 facturi emise de SC X SRL (prin care s-au achizitionat uleiuri minerale).

Din raspunsul transmis cu adresa inregistrata la IF sub nr./29.05.2014 se retin urmatoarele:

- in perioada respectiva, **mijlocul de transport respectiv nu a fost pus la dispozitia altor persoane nefiind intocmit niciun document in acest sens;**
- conform fisei activitatii zilnice pentru autovehiculul mentionat, in data de 15.02.2012 s-a efectuat un transport pe ruta nefiind insa inscrise in aceasta detalii ale documentelor care au insotit marfa transportata pe ruta respectiva.
- **din documentele prezentate nu se poate retine ca acest mijloc de transport a fost utilizat pentru marfa achizitionata de catre Sc X Srl de la Sc X Srl;**
- adresa nr. nr./27.05.2014 catre SC X SRL, jud..... CUI..... care detine capul tractor cu nr., mijloc de transport care apare pe facturile emise de SC X SRL (prin care s-au achizitionat uleiuri minerale si anvelope). Din raspunsul transmis cu adresa inregistrata la AJFP-Inspectia Fiscala sub nr./28.05.2014 rezulta ca la datele inscrise pe cele 2 facturi de achizitie (14.09.2010 si 28.09.2010) **mijlocul de transport respectiv se afla in Fata de cele prezentate se retine ca acesta nu putea transporta bunurile achizitionate de catre SC X SRL de la SC X SRL, astfel ca nu se poate proba realitatea transportului si a achizitiei;**
- adresa nr. nr./27.05.2014 catre SC X SRL, jud., CUI, care detine capul tractor cu nr., mijloc de transport care apare pe avizele de expeditie material lemnos de la SC X SRL (1 aviz dintr-un total de 8 avize), respectiv SC X SRL (5 avize dintr-un total de 12 avize). Din raspunsul transmis cu adresa inregistrata la AJFP.....-Inspectia Fiscala sub nr...../28.05.2014 rezulta ca autoutilitara cu nr. de inmatriculare a fost pus la dispozitia SC X SRL fiind intocmit in acest sens contractul de inchiriere nr./09.11.2010 cu o valabilitate de 12 luni. Fata de cele prezentate se retine ca la momentul intocmirii avizelor de insotire din zilele de : 01.06.2012, 20.08.2012, 27.11.2012, 28.11.2012, 09.01.2013, 11.01.2013,

15.01.2013, contractul de inchiriere nu mai era in vigoare, totodata neputandu-se proba cu alte documente realitatea transportului.

Din analiza avizelor de insotire primare cu privire la achizitia materialului lemnos de la societatile sus mentionate s- au constatat, de asemenea, urmatoarele :

- pe unele avize apar numere de inmatriculare care nu sunt/nu au fost atribuite;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite doar capetelor tractor, nu unui cap tractor si unei remorci ;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unui cap tractor si unui autoturism;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unui autoturism si unei semiremorci;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unor autoturisme;

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului cantitatilor de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare.

Pentru fiecare furnizor, situatia achizitiilor apreciate ca fara fundament real , este urmatoarea :

- SC X SRL

In luna septembrie 2010 societatea verificata inregistreaza in evidenta contabila doua facturi, reprezentand achizitii de ulei si anvelope in suma totala de lei din care TVA lei. Pe ambele facturi de achizitie este trecut la rubrica "mijloc de transport" numarul de inmatriculare, numar aferent unui autotractor, care la datele inscrise pe facturi se afla in, conform informatiilor si documentelor transmise de SC X SRL, proprietara a mijlocului de transport.

- SC X SRL

In luna decembrie 2010 si in lunile iunie, iulie si august 2011 societatea verificata achizitioneaza piese auto (Cilindri macara), panze panglica, panze de circular si diferite tipuri de uleiuri de la furnizorul X SRL. Astfel SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 8 facturi fiscale in suma totala de lei din care o TVA de lei.

Pe doua dintre aceste facturi nu este trecut la rubrica „mijloc de transport” nici un numar de inmatriculare iar pe celelalte 6 facturi este trecut numarul de inmatriculare Conform bazei de date existente la nivelul Serviciului Public de Inmatricularea Vehiculelor nu exista in prezent si nici nu a existat in trecut un vehicul care sa detina acest numar de inmatriculare. Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru achizitiile efectuate de la acest furnizor nu a existat nici un mijloc de transport.

- SC X SRL

In anul 2011 furnizorul SC X SRL emite un numar de 6 facturi, reprezentand prestari de servicii exploatare forestiera catre SC X SRL. Astfel societatea verificata inregistreaza in evidenta contabila o cheltuiala totala in suma de lei cu TVA de..... lei.

Conform situatiilor de lucrari aferente facturilor mai sus mentionate, exploatarea foriestera prestata de societatea furnizoare a constat in lucrari cu TAF-ul si taieri cu drujba, fara a fi insa precizata locatia sau partida unde au fost prestate aceste servicii, neputandu-se stabili concordanta dintre partizile de pe care societatea a inregistrat intrari de masa lemnoasa si cele pentru care a inregistrat achizitii de servicii de exploatare forestiera. Ca exceptie, societatea prezinta situatia de lucrari aferenta facturii nr./22.03.2011, cu privire la exploatarea cantitatii de mc, aferenta partizii nr. Din

verificarea partizilor exploatare efectiv, s-a constatat ca societatea nu inregistreaza intrari de lemn de pe partida respectiva in perioada verificata, ci de pe alta partida, respectiv partida Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca fara fundament real situatiile de lucrari prezentate, desi acestea sunt semnate atat de furnizor cat si de beneficiar.

- SC X SRL

In anul 2012 SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 9 facturi fiscale emise de SC X SRL, in suma totala de lei din care TVA delei. Conform acestor facturi societatea verificata achizitioneaza piese auto (Ansamblu macara), cauciucuri si diferite tipuri de uleiuri.

Din analiza numerelor de inmatriculare aferente mijloacelor de transport trecute pe facturile fiscale de achizitie, coroborate cu situatia existenta in baza de date existenta la nivelul Serviciului Public Inmatricularea Vehiculelor s-au constatat urmatoarele:

- pe trei dintre facturile mentionate mai sus este trecut numarul de inmatricular..... care este aferent unui autoturism.....;
- pe doua facturi este trecut numarul de inmatriculare....., numar aferent unui autoturism
- pe doua facturi este trecut numarul de inmatriculare, aferent unui autoturism
- pe cate o factura sunt trecute numerele si aferente unui autoturism si respectiv o autoutilitara

Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru achizitiile efectuate de la acest furnizor nu a existat niciun mijloc de transport care sa detina o capacitate de transport adecvata bunurilor mai sus mentionate.

De asemenea in ceea ce priveste furnizorul SC X SRL , precizeaza ca societatea mentionata a facut obiectul unor controale de catre DGFP-AIF, astfel :

- in perioada 10.09.2012-12.09.2012, control incrucisat cu privire la relatiile comerciale derulate de SC X SRL in calitate de client cu alta societate. Controlul nu s-a putut efectua intrucat **la sediul social declarat nu a fost identificata nicio activitate desfasurata si nu a putut fi contactat niciun reprezentant legal. Totodata s-a constatat ca documentele financiar-contabile au fost predate in data de 28.05.2012 de catre vechiul administrator, X, catre noul administrator, dl. X, noul administrator nedand curs invitatiilor transmise de catre organul de inspectie fiscala in vederea punerii la dispozitie a documentelor financiar contabile;**

- in data de 27.12.2012, un control incrucisat avand acelasi obiect, care nu s-a putut efectua intrucat nu au fost puse la dispozitie documentele financiar contabile, contribuabilul fiind propus pentru includerea in lista contribuabililor inactivi.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului si a achizitiei a bunurilor de la un furnizor care nu a detinut bunurile inscrise in facturile emise catre societatea verificata.

- SC X SRL

In anul 2012 SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 13 facturi fiscale emise de SC X SRL, in suma de lei aferente achizitionarii de masa lemnoasa, pentru care societatea aplica taxarea inversa. Documentele de insotire a transportului au fost 8 avize de insotire primare. Din analiza numerelor de inmatriculare aferente mijloacelor de transport trecute pe avizele de insotire material lemnos primare, coroborate cu situatia existenta in baza de date existenta la nivelul Serviciului Public Inmatricularea Vehiculelor s-au constatat urmatoarele:

- pe 3 dintre avizele mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care nu sunt atribuite niciunui autovehicul/semiremorca;

- pe 4 dintre avizele mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care nu sunt atribuite niciunui autovehicul/semiremorca(.....), respectiv autoturism (.....);
- pe 1 dintre avizele mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui cap tractor (.....), respectiv semiremorca (.....), pentru care contractul de inchiriere nu mai era in vigoare la data intocmirii avizului de insotire primar, neprezentandu-se alte documente care sa ateste realitatea transportului;

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului materialului lemnos si a achizitiilor de masa lemnoasa facturate de furnizorul sus mentionat.

- **SC X SRL**

In anul 2012, SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 11 facturi fiscale emise de SC X SRL, in suma de lei aferente achizitionarii de masa lemnoasa, pentru care societatea aplica taxarea inversa. Documentele de insotire a transportului au fost 12 avize de insotire primare. Din analiza numerelor de inmatriculare aferente mijloacelor de transport trecute pe avizele de insotire a materialului lemnos, coroborat cu situatia existenta in baza de date existenta la nivelul Serviciului Public Inmatricularea Vehiculelor, s-au constatat urmatoarele:

- pe un numar de 6 avize sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui cap tractor (.....), respectiv semiremorca (.....), pentru care contractul de inchiriere nu mai era in vigoare la data intocmirii avizului de insotire primar, neprezentandu-se alte documente care sa ateste realitatea transportului;
- pe un numar de 3 avize sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui cap tractor(.....), respectiv autoturism (.....);
- pe un aviz sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui autoturism(.....), respectiv semiremorca (.....);
- pe un aviz sunt trecute numerele de inmatriculare X care sunt atribuite unor capete tractor;
- pe un aviz sunt trecute numerele de inmatriculare X care nu sunt atribuite niciunui autovehicul/remorca ;

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului materialului lemnos si a achizitiilor de masa lemnoasa facturate de furnizorul sus mentionat.

Avand in vedere cele prezentate mai sus rezulta faptul ca **achizitiile de material lemnos inscrise in facturile avand ca furnizori pe S.C. X S.R.L., si SC X SRL,..... nu s-au realizat in fapt, scopul acestor operatiuni putand fi introducerea in circuitul economic a unei cantitati de material lemnos, in baza unor inscrisuri ce nu pot fi considerate documente legale de provenienta (facturi si avize de insotire material lemnos).**

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus, in baza art. 11, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si a art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, organul de inspectie fiscala au stabilit 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.

La fundamentarea constatarilor rezultate in urma verificarilor efectuate, precum si a consecintelor fiscale ale acestora s-a avut in vedere Hotararea CJUE in cauza C-285/2011 si Decizia V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

- SC X SRL

In perioada martie 2011 – iunie 2012, societatea verificata isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma totala de..... lei in baza facturilor fiscale in valoare de lei emise de SC X SRL, CUI, reprezentand achizitii de bunuri (sort) si servicii (inchiriere buldoexcavator, buldozer, excavator, transport bustean). Plata acestor facturi s-a efectuat prin decontare bancara si prin caseria societatii. Pentru justificarea acestor tranzactii societatea detine contracte de prestari servicii (inchiriere utilaje) si contract de vanzare-cumparare sorturi balastiere precum si avize de insotire a marfii.

Din analiza contractelor puse la dispozitie s-a constatat faptul ca:

- pentru executarea lucrarilor cu utilajele inchiriate (buldoexcavator, buldozer, excavator) prestatorul avea obligatia punerii la dispozitie a personalului autorizat in executarea obligatiilor contractuale.
- conform avizelor de insotire a marfii, achizitia de sorturi balastiere s-a efectuat cu un autovehicul avand numar de inmatriculare Din consultarea bazei de date, pusa la dispozitia A.J.F.P.de catre Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul Prefecturii, cu privire la autovehiculul inregistrat in avizele de insotire a sortului, s-a constatat ca acest mijloc de transport cu nr. de inmatriculare, marca X apartine societatii, Sc X Srl, Jud. Din verificarea bazei de date FISCNET privind tranzactiile acestei societati din anul 2011 cu operatori interni, s-a constatat ca Sc X Srl nu se regaseste printre clientii societatii Sc X Srl.
- pentru serviciile de transport material lemnos achizitionate in luna iunie 2012 societatea nu a prezentat contract si nici documente de transport. Mai mult decat atat SC X SRL este inregistrata ca si platitoare de TVA in perioada cuprinsa intre 01.06.2004 – 24.05.2012. Astfel aceasta a inregistrat TVA in facturile emise catre societatea verificata, deoarece la data emiterii acestor facturi nu mai detinea cod valid de TVA.

Totodata, in urma consultarii bazei de date disponibila utilizand aplicatia FISCNET s-a constatat faptul ca societatea X Srl a fost verificata de catre organele de control din cadrul DGFP AIF cu privire la tranzactiile interne desfasurate de acesta in anul 2011 intocmindu-se Procesul Verbal inregistrat la AIF..... sub nr. /01.03.2012.

In urma acestui control organele fiscale au propus includerea Sc X Srl in Registrul operatorilor economici inactivi datorita faptului ca aceasta nu desfasura activitate la sediul social declarat, nefiind posibila contactarea niciunui reprezentant al acesteia.

Drept urmare din data de 24.05.2012 Sc X Srl este declarat inactiv fiscal.

In data de 13.04.2012 Sc X Srl a fost verificata de catre organele de control din cadrul DGFP AIF cu privire la tranzactiile comerciale desfasurate de acesta in anul 2011 cu societatile Sc X Srl (achizitii) si Sc X Srl (livrari constand in servicii inchiriere utilaje cu punere la dispozitie personal specializat, livrari balast, lucrari constructii-montaj). In urma acestui control s-a intocmit PV inregistrat la AIF sub nr. /13.04.2012.

In urma verificarilor efectuate la controlul anterior, s-a constatat ca Sc X Srl nu detinea logistica necesara pentru asemenea servicii, nu detinea personal specializat angajat pentru efectuarea lucrarilor contractate cu Sc X Srl si nici nu figura in evidentele fiscale ale Primariei cu vehicule lente supuse impozitarii.

Totodata din consultarea bazei de date FISCNET privind achizitiile realizate si declarate de catre Sc X Srl in anul 2011 in Declaratiile, s-a constatat ca principalul furnizor al acesteia este Sc X Srl (in proportie de 99%). Din verificarile efectuate s-a

constatat ca atat Sc X Srl cat si Sc X Srl il au ca asociat si administrator pe domnul X (CNP.....). Precizam ca aceasta societate a fost verificata de catre organele de control cu privire la tranzactii interne desfasurate in anul 2011.

Concluzionand, organul de control a stabilit faptul ca **operatiunile economice dintre societate X Srl si societatile X Srl si X Srl sunt operatiuni fictive.**

Tinand cont de cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunile desfasurate de societatea verificata cu Sc X Srl nu sunt reale.

- SC X SRL

In perioada ianuarie – decembrie 2010, societatea verificata isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma totala de..... lei in baza facturilor fiscale in valoare de lei emise de SC X SRL, CUI....., reprezentand achizitii de bunuri (sort) si servicii (inchiriere utilaje si servicii de amenajare drum forestier). Plata acestor facturi s-a efectuat prin decontare bancara si prin caseria societatii. Pentru justificarea acestor tranzactii societatea detine contracte de prestari servicii (inchiriere buldoexcavator, amenajare drum forestier), deviz de lucrari (amenajare drum forestier) si avize de insotire a marfii (sort).

Din analiza contractelor puse la dispozitie s-a constatat faptul ca:

- pentru executarea lucrarilor cu utilajul inchiriat (buldoexcavator) prestatorul avea obligatia punerii la dispozitie de personal autorizat in executarea obligatiilor contractuale.
- In ceea ce priveste achizitiile de sorturi, conform avizelor de insotire a marfii, acestea s-au efectuat cu un autovehicul avand numar de inmatriculare Din consultarea bazei de date, pusa la dispozitia A.J.F.P. de catre Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul Prefecturii, cu privire la autovehiculul inregistrat in avizele de insotire a sortului, s-a constatat ca acest mijloc de transport cu nr. de inmatriculare, marca apartine societatii Sc X Srl, Jud. Din verificarea bazei de date FISCNET privind tranzactiile acestei societati din anul 2011 cu operatori interni, s-a constatat ca Sc X Srl nu se regaseste printre clientii societatii Sc X Srl.
- Pentru serviciile de amenajare drum forestier facturate de Sc X Srl societatea verificata a prezentat contractul de prestari servicii nr./01.11.2010 avand obiect: „amenajare drum exploatare si transport forestier 830ml” si devizul de lucrari constand in „amenajare drum forestier si desfundat sant cu excavator”.

Totodata in urma consultarii bazei de date disponibile utilizand aplicatia FISCNET s-a constatat faptul ca societatea X Srl a fost verificata de catre organele de control din cadrul DGFP – AIF cu privire la tranzactiile interne desfasurate de acesta cu principalul furnizor Sc X Srl in perioada cuprinsa intre sem. II 2009 – sem. II 2010. In urma acestui control s-a intocmit PV inregistrat la AIF sub nr./23.02.2011. Datorita faptului ca societatea nu desfasura activitate la sediul social declarat si niciun reprezentant al acestei societati nu a putut fi contactat, organele de control au propus includerea Sc X Srl in Registrul operatorilor economici inactivi, astfel din data de 18.05.2011 aceasta societate este inactiva fiscal.

In ceea ce priveste operatiunile desfasurate de Sc X Srl in anul 2010 s-a constatat ca aceasta societate nu detinea logistica necesara pentru desfasurarea principalului domeniu de activitate declarat: “Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale”, nu

detinea personal specializat angajat pentru efectuarea unor astfel de lucrari si nici nu figura in evidentele fiscale ale Primariei cu bunuri imobile supuse impozitarii.

Mai mult decat atat principalul furnizor al societatii X Srl este Sc X Srl (99%). Din verificarile efectuate asupra activitatii economice ale Sc X Srl s-au constatat urmatoarele:

- societatea nu desfasoara activitate la sediul social inca din anul 2008;
- a intrat in faliment (procedura simplificata) din data de 10.06.2009;
- din consultarea bazei de date aceasta societate nu a mai depus declaratii fiscale incepand cu luna mai 2008. Mai mult decat atat reprezentantul societatii de insolventa X, in calitate de lichidator judiciar, a declarat ca aceasta societate nu a efectuat operatiuni comerciale cu Sc X Srl;
- concluzionand, urmare a centralizarii informatiilor cu privire la tranzactiile dintre cele doua societati din perioada cuprinsa intre sem.I 2009-sem.II 2010, societatea X Srl a efectuat inregistrari fictive in evidenta contabila, in baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, astfel operatiunile comerciale intre Sc X si Sc X Srl sunt nule de drept.

Tinand cont de cele mentionate mai sus, s-a constatat ca achiziitiile inregistrate in evidenta contabila si declarate prin declaratia de Sc X Srl de la societatea SC X SRL nu sunt reale.

Sintetizand cele prezentate, valoarea achizițiilor de la furnizorii de mai sus sunt in suma totala de lei.

Aceasta suma a fost inregistrata, dupa cum urmeaza :

- lei pe cheltuielile de exploatare, dupa cum urmeaza
- lei reprezentand diverse bunuri (masa lemnoasa, piese de schimb, anvelope, uleiuri minerale, sorturi) respectiv servicii (inchirieri utilaje, amenajare drum forestier, transport bustean) a caror achizitie s-a facut pe baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative. Cheltuiala in suma de lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art. 21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- lei reprezentand servicii de exploatare forestiera facturate de SC X SRL X, pentru care s-au prezentat situatii de lucrari, fara a fi insa precizata locatia sau partida unde au fost prestate aceste servicii, neputandu-se stabili concordanta dintre partizile de pe care societatea a inregistrat intrari de masa lemnoasa si cele pentru care a inregistrat achizitii de servicii de exploatare forestiera. Cheltuiala in suma de lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art. 21, alin. 4, lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare
- lei in valoarea de intrare a unor mijloace fixe, si ulterior esalonat in cheltuielile cu amortizarea, dupa cum urmeaza :
 - lei (inchiriere buldoexcavator, factura nr./31.03.2011 emisa de SC X SRL) in ct..... si ulterior, in data de 16.08.2012 in ct. " Modernizare depozit cherestea", cu o durata de 5 ani, amortizarea lunara incepand cu data de 01.09.2012 fiind in suma de..... lei (..... lei/60 luni) ;
 - lei(cilindri macara , factura nr...../17.08.2011) si lei (suport macara Atlas, factura nr./24.08.2011) emise de SC X in ct. si ulterior in data de 31.08.2011 in ct..... Autospeciala transport busteni, cu o durata de 3 ani, amortizarea lunara incepand cu data de 01.09.2011 fiind in suma de lei (..... lei/36 luni) ;
 - lei (ansamblu macara , factura nr./15.08.2012 emisa de SC X SRL) in ct. si ulterior in ct..... Ansamblu macara , cu o durata de 4 ani, amortizarea lunara incepand cu data de 01.09.2012 fiind in suma

de lei (..... lei/48 luni) ;

Amortizarea aferenta valorii de intrare in suma de lei, inregistrata pe cheltuieli in perioada verificata este in suma totala de lei. Cheltuiala in suma de lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art. 21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Conturile in care au fost inregistrate achiziitiile respective se regasesc in ANEXA NR. 3

In cazul de fata, tinand cont de:

- comportamentul fiscal al unora dintre furnizori, acestia putand fi apreciati ca vanzatori de facturi fictive ;
 - faptul ca prin emiterea facturilor s-ar fi putut crea aparenta de legalitate pentru bunuri si servicii care sa nu fi fost niciodata tranzactionate prin aceste documente fiscale justificative
 - faptul ca nu s-a putut dovedi ca furnizorii au detinut bunurile inscrise in facturile sau avizele de insotire material lemnos respectiv nu au avut capacitatea de a presta serviciile respective,
- existenta unei facturi, nu confera beneficiarului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si de a inregistra cheltuieli deductibile, chiar daca ar putea fi indeplinite conditiile de forma.

Sintetizand cele prezentate s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit in suma totala de lei. Determinarea profitului impozabil datorat bugetului de stat si modul de calcul a impozitului pe profit se regasesc in **ANEXA NR. 6 la RIF**.

La determinarea profitului impozabil si la calculul impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat, organul de inspectie fiscala a tinut cont de :

- rezerva legala pe care societatea are dreptul sa o deduca in suma de lei, cu aceasta suma diminuandu-se profitul impozabil aferent anului 2010 ;
- cheltuielile cu sponsorizarea efectuata in anul 2013 in suma de..... lei, cu aceasta suma diminuandu-se impozitul pe profit aferent anului 2013.

Pentru neplata la scadenta a **impozitului pe profit** stabilit suplimentar în suma totala de lei, echipa de inspectie fiscala a calculat **majorări/dobânzi de întârziere** in suma totala de lei, datorate conform prevederilor legale, precum si **penalitati de intarziere** în sumă de..... lei, prezentate în "Situatia privind calcul majorărilor/dobanzilor de întârziere si penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar" (**anexa nr. 7 la RIF**).

Urmare aspectelor constatate , organele de inspectie fiscala au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul....., Sesizarea Penala nr...../20.08.2014 si procesul verbal nr. din data de 09.07.2014, in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, fapte prevazute si pedepsite de art. 9 alin (1) lit c) si art. 8 alin (1) , alin (2) si alin (3) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale avand in vedere ca SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferente unor servicii, facturate de furnizori interni, susceptibile a fi nereale, respectiv, au constatat neconcordante care conduc la suspiciuni in ceea ce priveste realitatea si veridicitatea operatiunilor inscrise in facturile emise de furnizorii de servicii si implicit la dreptul de deducere a cheltuielilor si TVA inscrise in acestea.

- Furnizorii societatii au comportamentul unor societati de tip fantoma;
- Acesti furnizori nu au detinut bunurile inscrise in facturi sau nu au avut capacitatea de a presta serviciile facturate pentru SC X SRL,

- Pentru achizitia bunurilor nu se face dovada transportului, intrucat mijloacele auto nu exista sau nu se preteaza la transportul bunurilor;
- Facturile prezentate nu au calitatea de documente justificative pentru achizitiile consemnate in acestea;
- Partenerii societatii sunt doar furnizori de facturi (documente de intrare) pentru generarea unor cheltuieli;

De asemenea, avand in vedere modul de derulare in fapt al operatiunilor ilicite, constatate urmare a controalelor incrucisate efectuate de organele abilitate la societatile furnizoare pe de o parte si aspectele mentionate mai sus, s-a retinut ca poate exista suspiciunea ca reprezentantii societatilor furnizoare sa fi ridicat din conturile bancare sumele achitate de catre SC X SRL, sa fi retinut un comision iar diferenta sa o restituie reprezentantilor societatii verificate.

Deoarece au fost constatate fapte care ar putea intruni elementele unor infractiuni, in baza art.108 din OG 92/2003 republicata, organele de inspectie fiscala au intocmit Sesizarea Penală nr./20.08.2014 si **Procesul verbal nr./09.07.2014**, valoarea prejudiciului stabilite in sarcina SC X in suma totala de lei reprezentand :

- Impozit pe profit lei
- Accesorii impozit pe profit lei
- TVA lei
- Accesorii TVA lei

Persoanele care se fac raspunzatoare de cele prezentate sunt administratorii societatii X si X.

Prin Sesizarea Penală nr./20.08.2014 au fost retinute urmatoarele aspecte care pot fi considerate elemente constitutive ale infractiunilor sesizate:

Echipe de inspectie fiscala a constatat faptul ca societatea a inregistrat pe cheltuieli suma de lei, reprezentand contravaloarea unor achizitii de bunuri (masa lemnoasa, piese de schimb, anvelope, uleiuri minerale, sorturi) respectiv servicii (inchirieri de utilaje, amenajare drum forestier, transport bustean) in baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca SC X SRL inregistreaza cheltuieli in suma de lei, aferente unor servicii de exploatare forestiera facturate de SC X SRL X inregistrate in baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative, totodata acestea nefiind aferente desfasurarii activitatii societatii verificate.

Echipe de inspectie fiscala a constatat faptul ca societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea in suma de lei aferente unei valori de intrare inregistrate in contabilitate in baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative.

Sintetizand cele prezentate s-a stabilit suplimentar un impozit in suma totala de lei.

Pentru neplata la scadenta a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma totala de lei, echipa de inspectie fiscala a calculat majorari/dobanzi de intarziere in suma totala de..... lei, datorate conform prevederilor art.119, alin.(1) si calculate conform art.120, alin.(1) in cota prevazuta la alin.(7) al aceluiasi articol din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de lei, datorate conform prevederilor art.120^1, alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

Mentionam ca prin adresa nr...../17.09.2014, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul DGRFP a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul informatii privind stadiul solutionarii cercetarii penale efectuate urmare Sesizarii nr. /20.07.2014 transmisa de organele de inspectie fiscala.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr. nr...../07.10.2014, Parchetul de pe langa Tribunalul..... a informat ca in cauza se efectueaza acte de urmarire penala de catre organele de cercetare penala din cadrul Inspectoratului de Politie al Judetului Serviciul de Investigare a Fraudelor, in dosarul penal nr...../...../2014 sub aspectul savarsirii infractiunilor prevazute de art. 8 alin 1.2.3 si art. 9 alin (1)lit c din Legea 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Fata de cele de mai sus rezulta ca intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin *Raportul de inspectie fiscala nr. /23.06.2014*, incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., care a stat la baza emiterii Deciziei de *impunere nr...../23.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice*, prin care s-au stabilit in sarcina **SC X SRL** obligatii suplimentare de plata reprezentand impozit pe profit in suma de lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de..... lei si stabilirea caracterului infractional 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, in baza constatarilor din *Raportul de inspectie fiscala nr...../23.06.2014* care a stat la baza emiterii Deciziei de *impunere nr...../23.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice*, au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul..... Sesizarea Penala nr. /20.08.2014 si Procesul verbal /09.07.2014 in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, prevazute si pedepsite de art. 8 alin 1, 2, 3 si art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate la SC X SRL si in urma careia sau stabilit obligatii suplimentare reprezentand impozit pe profit precum si dobanzile si penalitatile aferente, corespunzatoare unor servicii facturate de furnizori interni susceptibile a fi nereale.

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

„Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor săvârşirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]”

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

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.

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.

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.28 din Codul de procedură penală, republicat, cu modificările ulterioare, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

"(1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr...../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 cărora:

„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 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

„Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.2013 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. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține imputernicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de imputernicit, conform pct.2.2-2.4”

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 precum și dobanzile și penalitățile aferente.

Prin urmare, se va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile de fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală prin care s-a stabilit în sarcina societății un impozit pe profit stabilit suplimentar aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2013 precum și accesoriile aferente.

La art.216 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

"(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214."

În conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, procedura administrativa va fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, respectiv la momentul solutionarii irevocabil, de catre organele competente a sesizarii penale.

B. Referitor la contestația petentei formulată împotriva Procesului-verbal/09.07.2014, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva procesului verbal mai sus menționat, în condițiile în care acesta nu este act administrativ fiscal

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C.X S.R.L.**, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei reprezentand:

- lei reprezentand impozit pe profit aferent bazei de impunere stabilita suplimentar in suma de lei;
- lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

, pentru care au emis Decizia de impunere nr...../23.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Organele de inspectie fiscala au intocmit si Procesul verbal nr./09.07.2014 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 evaziunii fiscale.

Organele de inspectie fiscala in baza Deciziei de impunere nr...../23.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală , au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul, Sesizarea Penala nr...../20.08.2014 si procesul verbal nr. din data de 09.07.2014 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.

Prin contestația formulată, **S.C. X S.R.L.** se îndreaptă și împotriva Procesului – verbal nr./09.07.2014, motiv pentru care, **în drept**, în cauza sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

La art.85 „Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat” alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Art.88 „Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere” din actul normativ anterior menționat, prevede:

„Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) *** Abrogată

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

La art.110 alin.(3) din același act normativ, care precizează:

„(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. Asemenea titluri pot fi:

a) **decizia de impunere;**

b) **declarația fiscală;**

c) **decizia referitoare la obligații de plată accesorii;**

d) **declarația vamală;**

e) **decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;**

f) **procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;**

g) **decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;**

h) **ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”**

Potrivit art.209 „Organul competent” alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, „(1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:**

a) **structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;[...].”**

Potrivit pct.5.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, “**Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”**

Față de aceste prevederi legale, dispoziții de la care nu se poate deroga în mod unilateral, se reține că, prin Codul de procedură fiscală, este prevăzută în mod expres o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, unul dintre ele fiind decizia de impunere, care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabilului.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, procesul verbal nu produce efecte potrivit legii, efecte juridice fata de contribuabilul verificat și nu stabileste niciun raport obligational între contribuabilul verificat și bugetul de stat, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Stabilirea obligațiilor bugetare suplimentare urmează obiectul unui titlu distinct din Codul de procedura fiscală, respectiv Titlul VI, prevederile acestuia fiind de strictă interpretare și aplicare, ce nu pot fi extrapolate prin stabilirea creanțelor bugetare în alt mod decât cel dispus în mod expres de lege, ceea ce ar avea ca efect golirea de conținut a normelor legale.

În cauza, se reține că Procesul-verbal nr./09.07.2014 are caracter de act premergător, fiind documentul de sesizare al organelor de cercetare penală, iar constatările cuprinse în acest act au fost evidenciate de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr...../23.06.2014 și Decizia de impunere nr./23.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală.

În consecință, întrucât Procesul-verbal nr...../09.07.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală nu se regăsește printre actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere prevăzute în mod expres și limitativ de Codul de procedura fiscală, astfel încât acesta să fie susceptibil de a fi contestat, organul fiscal competent nu se poate investi cu soluționarea contestației împotriva acestui act.

Pentru considerentele arătate în cuprinsul prezentei decizii și în temeiul prevederilor art. 214 alin.(1) lit.b) și art. 216 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de către **SC X SRL**, împotriva Deciziei de impunere nr...../23.06.2014 emisă în baza Raportului de inspecție Fiscală nr./23.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, pentru suma totală de..... lei compusă din:

- Impozit pe profit lei;
- Majorări/dobânzi de întârziere..... lei;
- Penalități de întârziere..... lei;

Soluționarea contestației cu privire la sumele de mai sus, va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent ca motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Constatarea necompetentei materiale a D.G.R.F.P. prin
Serviciul Solutionare Contestatii, cu privire la solutionarea contestatiei indreptate
impotriva Procesului verbal nr...../09.07.2014.

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