

DECIZIA nr. 3.234 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./04.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresele nr. .x./27.11.2017, nr. .x./19.03.2018 și nr. .x./25.04.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./04.12.2017, nr. BVR_REG2 .x./22.03.2018 și nr. BVR_REG1 .x./27.04.2018, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., RO..., cu sediul în .X., str. .X., nr. .x., sc. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. MSG_REG .x./20.11.2017, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 09.10.2017, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **.x1. lei** reprezentând:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. solicită admiterea contestației, anularea deciziei de impunere nr. .x./28.09.2017 ca neîntemeiată și nelegală și exonerarea de la obligația de plată a sumei de .x1. lei.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

1. Aspecte procedurale

- constatările organelor de inspecție s-au efectuat cu încălcarea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale prevăzute în art. 5 alin. (1), art. 6 alin. (1), (2) și art. 12 din Legea nr. 207/2015, având în vedere că în timpul inspecției nu a fost constatată nicio neregulă cu privire la organizarea și conducerea evidenței contabile și fiscale, sau în legătură cu inventarierea patrimoniului și a modului de valorificare a acestuia, totuși au sancționat societatea în special doar pentru chestiuni formale, considerând fără scop economic o serie de achiziții, respectiv ca nejustificate anumite cheltuieli efectuate de societate, motivele de fapt sunt doar formal inserate și nu poate constitui fundamentul emiterii unui act administrativ fiscal.

2. Netemeinicia și nelegalitatea constatărilor și măsurilor dispuse de organele fiscale

A. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente tranzacțiilor efectuate cu societățile .A. S.R.L., .B. S.R.L., .C. S.R.L., .D. S.R.L., .E. S.R.L., .F. S.R.L., .G. S.R.L., .H. S.R.L., .I. S.R.L., .J. S.R.L., .K. S.R.L.

- prin înregistrarea achizițiilor de bunuri de la societățile mai sus menționate și deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă, societatea a procedat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 în ceea ce privește calculul impozitului pe profit și TVA;

- organele fiscale nu au putut verifica realitatea operațiunilor efectuate de către partenerii contractuali, nu poate fi imputat în niciun fel, deoarece prevederile art. 6 din legea contabilității celor care procură și utilizează formularele respective cu regim special, deci în cazul de față furnizorului și nu beneficiarului, dacă culpa acestuia nu a fost dovedită;

- înregistrările în contabilitatea societății au avut la bază facturi fiscale emise de furnizorii menționați, în conformitate cu prevederile legale, întocmite și completate cu toate mențiunile prevăzute de lege și a căror valoare a fost achitată integral, așa cum rezultă chiar din cuprinsul actului de control, iar inspectorii fiscali nu au făcut o analiză concretă pe fiecare factură în parte din care să rezulte dacă sunt conținute datele și elementele necesare care să le confere calitatea de document justificativ, fără ca în actul administrativ atacat să fie făcut vreo referire la stocurile de mărfuri ale societății, la modul de înregistrare a mărfurilor procurate și nicio analiză a veniturilor înregistrate, în sensul dacă cheltuielile înregistrate în baza facturilor de aprovizionare le corespund sau nu venituri;

- verificarea încrucișată efectuată la respectivii agenți economici nu a fost realizat în raport cu operațiunile comerciale desfășurate cu societatea contestatară, ci prin raportare la alți agenți economici, terți în raportul juridic fiscal supus analizei, rezultând așadar că inspectorii fiscali nu au făcut o analiză exhaustivă cu privire la comportamentul fiscal al societății contestatoare, ci s-au limitat doar la simple prezumții și suspiciuni, neprobate de alte inspecții fiscale la furnizorii contractuali, deși nu există elemente din care să rezulte că .X. S.R.L. era implicată în vreun fel în înțelegeri frauduloase cu aceștia, că pentru fiecare operațiune aceasta deține documente fiscale înregistrate cronologic și sistematic;

- potrivit site-ul Ministrului Finanțelor Publice, societățile comerciale în cauză au existat sau există și toate au depus declarații la organele fiscale, inclusiv după data emiterii facturilor emise către .X. S.R.L., acestea au putut fi identificate ca existente prin programul de contabilitate SAGA Soft;

- societatea a efectuat achiziții numai de la furnizori înregistrați fiscal, aprovizionarea cu mărfuri și servicii s-a efectuat cu bună credință și cu respectarea principiilor minimale de prudență privind identificarea furnizorilor și a îndeplinirii cerințelor fiscale de către aceștia (societățile comerciale în cauză nu erau incluse la data efectuării actelor de comerț cu .X. S.R.L. pe lista agenților economici inactivi - obligație ce incumbă organelor fiscale dacă s-ar fi constatat nedepunerea declarațiilor fiscale pe o perioadă de timp de către acești contribuabili), iar faptul că o parte dintre acești furnizori erau în procedura insolvenței făcea și mai facilă contactarea persoanelor desemnate să le reprezinte sau accesul la actele lor contabile, contrar celor afirmate de inspecția fiscală;

- societatea deține contracte de lucrări cu .A. S.R.L. și cu .C. S.R.L., astfel este îndreptățită la recunoașterea acestor cheltuieli și la deducerea TVA;

- nu este corect ca o firmă care are tranzacții cu o altă firmă, să plătească de două ori TVA-ul și impozitul pe profit datorită faptului că firma parteneră nu și-a declarat veniturile;

B. Cu privire la modul de calcul și declarare a profitului impozabil/pierdere fiscală pentru anii 2013 – 2015:

- pentru anul 2013 – în Declarația 101 această sumă de .x4. lei a fost preluată corect și declarată ca pierdere pentru anii următori, iar valoarea rămasă de recuperat în anul următor este de .x5. lei. Suma calculată de organele de control nu a ținut cont că în soldul creditor al contului 117 era un profit reportat în valoare de .x6. lei aferent anilor precedenți;

- pentru anul 2014 – prin decizia nr. .x. din 28 decembrie 2014, a administratorului s-a trecut pe cheltuieli nedeductibile suma de .x7. lei (sume aferente facturilor .A. S.R.L. - baza impozabilă .x8. lei pentru perioada ianuarie 2014 - martie 2014, .C. S.R.L. - baza impozabilă .x9. lei restul până la sumă de .x7. lei fiind sume aferente facturilor înregistrate de la alți furnizori, așa cum rezultă din fișa contului 628 pentru anul 2014, de care organele de control nu au ținut cont în momentul în care au făcut recalcularea impozitului pe profit datorat bugetului statului. S-a luat această hotărâre managerială, din necesitatea de a păstra societatea în profit, condiție sine-qua-non pentru a putea participa în continuare la licitații în domeniul de activitate principal exploatarea forestieră, și pentru a putea obține linii de credit necesare în susținerea credibilității în relațiile cu clienții și furnizorii firmei;

Astfel societatea a declarat un profit în valoare de .x10. lei, iar prin recuperarea sumei de .x5. lei societatea a plătit suma de .x11. lei cu titlul de impozit pe profit. Această sumă a fost corect calculată și declarată, conform registrului de evidență fiscală și cu Declarația 101 depuse.

- pentru anul 2015 – în registrul de evidență fiscală nu se preia nicio sumă din anii precedenți deși trebuia preluată suma de .x12. lei conform balanței din 31 decembrie 2015, ceea ce duce la o pierdere de recuperat pentru anul fiscal următor în valoare de .x13. lei. Considerăm că declarația 101 a fost corect întocmită și sumele declarate sunt cele cuprinse în aceasta;

- pentru anul 2016 – în registrul de evidență fiscală se preia pierderea din anii precedenți corect .x13. lei, iar rezultatul anului 2016 a fost de profit în valoare de .x14. lei, rezultând o pierdere de recuperat în anul fiscal viitor în valoare de .x15. lei. Societatea consideră corecte aceste calcule și declarații iar la sumele datorate cu titlu de impozit pe profit trebuia să se țină cont și de suma pe care aceasta a declarat-o ca nedeductibilă pentru anul 2014 în valoare de .x7. lei.

În susținerea celor enumerate mai sus contestatorul anexează la contestație copii după registrele de evidență fiscală și Declarațiile 101 pentru perioada 2013-2016.

C. Cu privire la masa lemnoasă nevalorificată

- în data 1 august 2016, cu ocazia trecerii gestiunii masei lemnoase de pe contul mărfuri 371.2, 378.2, 607.2 și respectiv 707.2 pe conturile corecte din punct de vedere contabil 301.1, 345, 711 și 601.1, s-a făcut un inventar al masei lemnoase existente pe picior și în depozit. Cu această ocazie pe baza situațiilor R.N.P. Romsilva și a celor constatate faptic s-au întocmit cele două procese verbale prin care s-a dat în consum o cantitate de masă lemnoasă de .x. mc, în valoare de .x16. lei, prin înregistrarea contabilă $607.2 = 371.2$. Societatea consideră că această cantitate de lemn constă de fapt din resturi, vârfuri, crengi care nu puteau valorificate și erau aferente unei perioade de 5 ani fiscali. Imposibilitatea valorificării acestor resturi rezultă clar și din adresa R.N.P. Romsilva, prin urmare această cheltuială trebuia să fie recunoscută de organele de control.

- în perioada iulie 2013 – decembrie 2015 societatea a încheiat un număr 6 contracte cu R.N.P. Romsilva în valoare totală de .x17. lei cu TVA, reprezentând lucrări de reparații/construcții, iar cheltuielile aferente materialelor folosite (conform devizelor de lucrări) în sumă totală de .x18. lei nu au fost scăzute din contabilitate, deoarece societatea se află în pierdere și s-a considerat că nu e cazul să se înregistreze o pierdere și mai mare, urmând ca aceste cheltuieli să fie deduse în momentul în care firma va fi pe profit. Societatea consideră că în calculul făcut în ceea ce privește impozitul pe profit, aceste sume trebuiau deduse pentru că au intrat în operă la momentul desfășurării activităților mai sus menționate în baza contractelor mai sus enumerate.

În susținerea contestației societatea anexează la contestație documente justificative, totalizând un număr de 221 file.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2011-31.01.2017 – impozit pe profit și 01.10.2011-30.06.2017 TVA urmare avizului de inspecție fiscală nr. .x./26.07.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei cu titlu de impozit pe profit și TVA.

Urmare inspecției fiscale, pentru unele deficiențe constatate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au formulat Sesizarea penală, pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c), din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au utilizat mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale și au dat dovada de bună-credință în relația cu S.C. .X. S.R.L.

În fapt, societatea .X. S.R.L. a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru perioada 01.01.2011 – 30.06.2017, în vederea determinării stării de fapt fiscale.

În legătura cu operațiunile comerciale desfășurate cu societățile .A. S.R.L., .B. S.R.L., .C. S.R.L., .D. S.R.L., .E. S.R.L., .F. S.R.L., .G. S.R.L., .H. S.R.L., .I. S.R.L., .J. S.R.L., .K. S.R.L., organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor cu achiziții de bunuri și servicii de la aceste societăți și nu s-a acceptat la deducere TVA aferentă acestor achiziții.

Prin contestația formulată contribuabilul susține că organele de inspecție fiscală au concluzionat fără verificări directe că anumite documente și tranzacții nu există, iar prin controale încrucișate la partenerii contractuali ai societății, verificările au vizat operațiunile comerciale desfășurate cu alți agenți economici terți. Având în vedere că potrivit site-ului MFP societățile partenere la data efectuării actelor de comerț au existat, nu erau inactivi și au depus declarații la organele fiscale, a rezultat că aprovizionarea cu mărfuri și servicii s-a efectuat cu bună credință și cu respectarea principiilor minimale de prudență privind identificarea furnizorilor și a îndeplinirii cerințelor fiscale de către aceștia.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au adus nicio probă din care să rezulte implicarea acesteia în vreun fel într-o eventuală fraudă realizată de partenerii de afaceri a S.C. .X. S.R.L.

Cu privire la aceste aspecte, organul fiscal precizează că la inspecția fiscală au fost avute în vedere toate documentele prezentate de contribuabil, explicațiile scrise și verbale date de reprezentanții legali, iar în cazurile în care unele documente nu au fost prezentate,

organele de inspecție au solicitat în mod repetat identificarea și prezentarea acestora. Pe parcursul desfășurării inspecției contribuabilul a fost informat de mai multe ori cu privire la deficiențele constatate și i-a fost solicitat sprijinul în vederea clarificării tuturor aspectelor constatate. Astfel, informarea contribuabilului a fost făcută permanent pe parcursul inspecției, iar la finalul inspecției fiscale, contribuabilul a fost înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale cu privire la constatările organelor de control, acesta fiind informat totodată despre posibilitatea exprimării unui punct de vedere cu privire la rezultatele inspecției.

În drept, potrivit art. 5, art. 6, art. 10, art. 12, art. 55 și art. 58 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 5. – (1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale”.

*„Art. 6. – (1) **Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale** prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii”.*

*„Art. 10. – (1) **Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale**, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

*(2) **Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.**”*

„Art. 12. – (1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul”.

*„Art. 55. – (1) **Constituie probă orice element de fapt** care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(2) **Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:***

*a) **solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;***

b) solicitarea de expertize;

*c) **folosirea înscrisurilor;***

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.*

„Art. 58. – (1) **Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.** În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.

(3) Declarația persoanelor obligate potrivit alin. (1) să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris.

(4) *În situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal”.*

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, organele fiscale sunt cele îndreptățite să stabilească starea de fapt fiscală, administrând în acest fel mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, în timp ce contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre cele părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe bună-credință.

În speță, se constată că societatea .X. S.R.L. reclamă reaua-credință a organelor fiscale și neadministrarea mijloacelor de probă directe.

Aceste susțineri ale contestatorului sunt neîntemeiate și contrare dispozițiilor legale antecitate și situației de fapt rezultate din dosarul cauzei, având în vedere următoarele:

În primul rând, contestatorul **omite cu desăvârșire propria sa obligație de a coopera** cu organele de inspecție fiscală pentru stabilirea stării de fapt fiscale, **de a pune la dispoziția acestora** informațiile și înscrisurile solicitate și **de a întreprinde propriile demersuri** pentru a intra în posesia documentației necesare dovedirii realității tranzacțiilor respective, declarând că dintre aceste societăți are contract doar cu .C. S.R.L. și .A. S.R.L.

Mai mult, prin înștiințarea pentru discuția finală nr. .x./26.09.2017, contribuabilul a fost informat despre posibilitatea de a prezenta în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, iar prin notificare redactată în data de 27.09.2017 a declarat că „am analizat proiectul raportului de inspecție fiscală prezentat de organele de control și **sunt de acord cu constatările făcute și consecințele lor fiscale și nu exprim un punct de vedere cu privire la acestea**”, nefiind prezentate nici acele contracte despre care inițial a declarat că există.

Societatea .X. S.R.L. ignoră faptul că organele fiscale prin Nota explicativă întocmită în data de 12.09.2017 i-au solicitat în scris contracte încheiate din care să rezulte obiectul, perioada și tarifele negociate, devize de lucrări, CMR-uri, etc.

Prin urmare, cu ocazia întocmirii notei explicative din 12.09.2017, organele de inspecție au solicitat prezentarea contractelor de furnizare cu aceste firme, **solicitare perfect rezonabilă** de vreme ce contribuabilul a prezentat doar facturi și chitanțe.

Faptul că societatea nu a întocmit documente justificative (contracte încheiate între parteneri, comenzi, avize de însoțire a mărfii, scrisori de trăsură (CMR) sau alte documente cu privire la transportul mărfurilor, devize privind lucrările executate, situații de lucrări, procese verbale de predare-primire) nu poate fi reproșat organelor de inspecție fiscală, ci este consecința propriei neglijențe și nepăsării în ceea ce privește aplicarea corectă și întocmai a reglementărilor fiscale aplicabile tranzacțiilor derulate.

În al doilea rând, invocând reaua-credință a organelor de inspecție fiscală, contestatorul **încearcă să răstoarne sarcina probei și să derobeze de la propria-i obligație de a furniza organelor fiscale situația cerută, inclusiv prin întreprinderea măsurilor necesare în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare.**

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestatoare, în mod specific, prezentarea contractelor de furnizare cu clienții acesteia prin nota explicativă din 12.09.2017.

Totodată, organele de inspecție prin adresa nr. .x./04.09.2017 au solicitat informații aferente operațiuni comerciale de la un client al societății, iar prin adresa de răspuns nr. .x./04.09.2017 societatea în cauză precizează că nu a derulat operațiuni comerciale cu S.C. .X. S.R.L.

În aceste condiții, **reclamarea relei-credințe** din partea organelor de inspecție fiscale și a neadministrării de către acestea a mijloacelor de probă în dovedirea stării de fapt fiscale **apare ca nejustificată și contrară principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, în condițiile în care contestatorul nu a pus la dispoziția organelor de control documentele solicitate.**

În al treilea rând, organele de inspecție fiscală nu au stabilit starea de fapt fiscală fără administrarea niciunei probe, așa cum eronat susține contestatorul; dimpotrivă, **organele de inspecție fiscală au apelat la mijloacele de probă permise de lege și prevăzute la art. 55 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, respectiv solicitarea de informații însăși societății contestatoare, folosirea înscrisurilor prezentate și solicitarea de informații la partenerii contestatoarei.**

Faptul că societatea contestatoare însăși nu a pus la dispoziție documentația solicitată și că răspunsurile la solicitările de informații nu au fost îndestulătoare de a justifica aceste tranzacții nu poate fi reproșat organelor de inspecție fiscală.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, organul de soluționare a contestației nu poate să rețină în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatorului, respectiv nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, prin urmare contestația formulată de societatea .X. S.R.L. urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la aspectele de fond

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C. .X. S.R.L.** Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017, prin care s-au stabilit următoarele:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA.

Prin adresa A.J.F.P. Mures nr. MSG_AIF .x./25.04.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. BVR_REG1 .x./27.04.2018, organul de inspecţie fiscală precizează că suma totală a impozitului pe profit de .x2. lei are următoarea componenţă:

- deficienţa constatată şi redată la capitolul privind impozitul pe profit de la pct. 2.1.2. lit. a) în sumă de .x19. lei;
- deficienţa constatată şi redată la capitolul privind impozitul pe profit de la pct. 2.1.2. lit. b) impozit pe profit în sumă de .x20. lei;
- deficienţa constatată şi redată la capitolul privind impozitul pe profit de la pct. 2.1.2. lit. c) impozit pe profit în sumă de .x21. lei.

De asemenea, după cum rezultă din adresa anterior menţionată, organele de inspecţie fiscală au procedat la recuperarea pierderii fiscale raportată de societate în sumă de .x22. lei.

Cuantumul total al taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .x3. lei se compune din următoarele sume:

- deficienţa constatată şi redată la capitolul privind TVA de la pct. 2.1.2. lit. a) TVA în sumă de .x23. lei;
- deficienţa constatată şi redată la capitolul privind TVA de la pct. 2.1.2. lit. b) TVA în sumă de .x24. lei;
- deficienţa constatată şi redată la capitolul privind TVA de la pct. 2.1.2. lit. c) TVA în sumă de .x25. lei.

3.2.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .x19. lei şi TVA în sumă de .x23. lei

Cauza supusă soluţionării este dacă Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Braşov prin Serviciul soluţionare contestaţii 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestaţiei pentru debitele contestate, în condiţiile în care pentru aspectele constatate în urma inspecţiei fiscale şi care fac obiectul contestaţiei a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X..

În fapt, în perioada ianuarie 2012 – ianuarie 2017, societatea a înregistrat în evidenţa contabilă operaţiuni reprezentând cheltuieli în sumă totală de .x26. lei şi a dedus TVA în sumă de .x23. lei, reprezentând contravaloarea unor achiziţii de bunuri şi prestări servicii de la societăţile .A. S.R.L., .B. S.R.L., .C. S.R.L., .D. S.R.L., .E. S.R.L., .F. S.R.L., .G. S.R.L., .H. S.R.L., .I. S.R.L., .J. S.R.L., .K. S.R.L., în condiţiile în care aceste societăţi nu declara livrări către .X. S.R.L.

Astfel, s-a constatat că aceste societăţi au avut un comportament fiscal neadecvat şi ca operaţiunile derulate cu societatea contestatoare nu sunt reale sub aspectul furnizorului şi a obiectului tranzacţiei, având ca efect diminuarea nejustificată a profitului impozabil şi implicit deducerea TVA aferentă.

Prin sesizarea penală nr. .x./02.10.2017, înregistrată la Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. sub nr. .x./11.10.2017, organele de inspecţie fiscală au solicitat cercetarea aspectelor rezultate în urma inspecţiei fiscale parţiale realizate la .X. S.R.L. care pot constitui împrejurări privind săvârşirea unor fapte prevăzute de legea penală.

În sesizare organele de inspecţie fiscală menţionează că există suspiciunea existenţei unor fapte de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale, având ca rezultat diminuarea taxelor şi impozitelor datorate bugetului consolidat de stat, respectiv societatea a adus un prejudiciu bugetului de stat în sumă de .x27. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .x28. lei şi TVA în sumă de .x23. lei.

În drept, conform art. 277 „Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă” alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la momentul formulării contestației:

„Art. 277. – (1) 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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”.

Din sesizarea penală nr. .x./02.10.2017 rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au considerat că societatea .X. S.R.L. a diminuat obligațiile fiscale datorate bugetului de stat urmare achizițiilor de la furnizori pe baza unor facturi considerate ca fiind fictive, motiv pentru care au solicitat efectuarea cercetărilor în vederea constatării **existenței ori inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

„Art. 9. – (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: [...]

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...]”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. .x./28.09.2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, **în speță se pune problema înregistrării de operațiuni care sunt fictive, fără scop economic și pentru care există suspiciunea că nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală** și care au condus la crearea de avantaje fiscale constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care **„constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”**, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013

pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling SPRL C-439/04 și C-440/04; Mahagében Kft. și Péter Dávid C-80/11 și C-142/11 și Bonik EOOD C-285/11).

De asemenea, potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependentă**, având în vedere că în speță se ridică problema diminuării impozitelor datorate bugetului general consolidat **prin fapte de evaziune fiscală**, inclusiv prin înregistrarea unor achiziții de bunuri și servicii pe bază unor **documente/facturi considerate fictive**, fiind introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală, fapte pentru care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X.. În cursul cercetării penale, constatările organelor de inspecție fiscală vor fi analizate și evaluate de organele de urmărire penală competente, inclusiv prin dispunerea efectuării unor expertize de specialitate, de natură să releve dacă facturile de achiziții de la furnizorii menționați în cuprinsul sesizării penale sunt sau nu sunt fictive.

Se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură civilă] potrivit cărora „hotărârea definitivă a instanței penale *are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptelor, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Referitor la procedura administrativă, în Decizia nr. 95/2011 Curtea Constituțională reiterează 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 în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Rezultă că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat sesizarea penală nr. **.x./02.10.2017** având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. **.x./28.09.2017**, constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. **.x./28.09.2017** contestată, astfel că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preîntâmpina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea*

cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește **fictivitatea documentelor aferente achizițiilor** pentru care societatea contestatoare și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge dintr-o atare situație.

Având în vedere cele de mai sus, pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

„Art. 277. – (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 ori nu.

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”.

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, pentru impozitul pe profit în sumă de .x19. lei și TVA în sumă de .x23. lei aferentă achizițiilor de la furnizori indicați de societate în contestație, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

3.2.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .x20. lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de control au procedat corect la diminuarea pierderii declarate de societate la finalul anului 2015 în suma de .x13. lei cu suma de .x29. lei, rezultând o pierdere pentru anul de raportare în sumă de .x30. lei, fapt care a dus la majorarea impozitului pe profit aferent anului 2016 în condițiile în care prin contestația formulată, societatea nu aduce argumente și dovezi de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017 reiese că organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Anul	Profit impozabil/pierdere fiscală					
	Evidențiată de societate			Calculate de organele de inspecție fiscală		
	Profit impozabil / pierdere fiscală	Pierdere de recuperat (D101)	Profit/Pierdere fiscală de recuperat în anii precedenți	Profit impozabil	Pierdere de recuperat (D101)	Pierdere fiscală de recuperat în anii precedenți
2013	.x31. lei	-.x4. lei	-.x5. lei	.x31. lei	-.x34. lei	-.x37. lei
2014	.x10. lei	-.x5. lei	.x33. lei	.x10. lei	-.x35. lei	-.x36. lei
2015	-.x32. lei	-.x12. lei	-.x13. lei	-.x32. lei	-.x36. lei	-.x30. lei

În baza acestor constatări organele de inspecție fiscală au refăcut situația rezultatului fiscal, și implicit a impozitului pe profit datorat, având în vedere că din declarațiile privind impozitul pe profit depuse pentru anii 2012 – 2016 de către societatea contestatară nu a rezultat o situație clară în ceea ce privește profitul impozabil/pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți și de recuperat în anii următori.

Prin contestația formulată .X. S.R.L. susține că declarațiile 101 au fost corect întocmite și sumele declarate sunt cele cuprinse în acestea, după cum urmează:

- pentru anul 2013 – în Declarația 101, pierdere de recuperat în sumă de .x4. lei a fost preluată corect, iar organele de control nu au ținut cont că în soldul creditor al contului 117 era un profit reportat în valoare de .x6. lei aferent anilor precedenți;

- pentru anul 2014 – la recalcularea impozitului pe profit, organul de inspecție nu a ținut cont de decizia administratorului nr. .x./28.12.2014, conform căreia suma de .x7. lei a fost trecut pe cheltuieli nedeductibile, așa cum rezultă din fișa contului 628;

- pentru anul 2015 – în registrul de evidență fiscală nu se preia nicio sumă din anii precedenți deși trebuia preluată suma de .x12. lei conform balanței din 31 decembrie 2015, ceea ce duce la o pierdere de recuperat pentru anul fiscal următor în valoare de .x13. lei;

- pentru anul 2016 – în registrul de evidență fiscală se preia pierdere din anii precedenți corect .x13. lei, iar rezultatul anului 2016 a fost de profit în valoare de .x14. lei, rezultând o pierdere de recuperat în anul fiscal viitor în valoare de .x15. lei. Societatea contestatară consideră că aceste calcule și declarații sunt corecte iar la sumele datorate cu titlu de impozit pe profit trebuia să se țină cont și de suma pe care aceasta a declarat-o ca nedeductibilă pentru anul 2014 în valoare de .x7. lei.

În drept, potrivit art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 73 și 74 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„Art. 26. – (1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.

Normele metodologice

„73. Recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

74. Pierdere fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent”.

În privința documentelor justificative utilizate în timpul inspecției fiscale, se rețin prevederile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 55. – (1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

[...]

c) folosirea înscrisurilor;

În speță, conform informațiilor cuprinse în declarațiile privind impozitul pe profit, formular 101, depuse de societatea contestatară în perioada 2012-2015 rezultă următoarele:

- prin declarația nr. .x./25.03.2013, societatea declară pentru anul 2012 o pierdere de (-) .x34. lei;

- prin declarația nr. .x./25.03.2014, depusă pentru anul 2013, societatea la rubrica B rândul 40 - Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți înscrie suma (-) .x4. lei, față de suma de (-) .x34. lei, sumă declarată pentru anul 2012;

- prin declarația rectificativă nr. .x./27.04.2015 depusă pentru anul 2014 societatea declară un profit impozabil în sumă de .x38. lei (rândul 43 din declarație), totuși prin declarația rectificativă nr. .x./26.07.2016 depusă pentru anul 2015, la rândul 42 - Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți preia o sumă de (-) .x12. lei, cu toate că conform declarației nr. .x./27.04.2015 a declarat profit pentru anul 2014.

Ca atare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății .X. S.R.L. potrivit căreia organul fiscal:

- în anul 2013 nu a ținut cont că în 2012 în soldul creditor al contului 117 era un profit reportat în valoare de .x6. lei aferent anilor precedenți;

- în anul 2014 suma de .x7. lei a fost trecut pe cheltuieli nedeductibile, așa cum rezultă din fișa contului 628;

- iar pentru anul 2015 în registrul de evidență fiscală nu se preia nicio sumă din anii precedenți,

având în vedere următoarele motive:

1. organele de inspecție fiscală au refăcut situația rezultatului fiscal, și implicit al impozitului pe profit datorat pe baza datelor înscrise de societate în declarațiile 101 și înregistrate la organul fiscal, or, prin contestație societatea nu a făcut dovada că sumele preluate din aceste declarații nu ar fi corecte sau organul de inspecție nu a ținut cont de anumite declarații depuse de către societate.

2. în ceea ce privește rezultatul fiscal al anului 2013, organele de inspecție au majorat pierderea de recuperat din anii precedenți, potrivit celor declarate în 2012, ceea ce este în favoarea societății.

3. în ceea ce privește rezultatul fiscal al anilor 2015 și 2016, societatea nu aduce explicații de ce a recuperat pierderea fiscală în sumă de (-) .x12. lei atât în anul 2015 cât și în anul 2016, prin declarațiile rectificative nr. .x./26.07.2016 și nr. .x./16.02.2017, atâta timp cât în anul 2014 **nu a avut pierdere fiscală**.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 19. – (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”.

Prin urmare afirmația societății contestatară potrivit căreia suma de .x12. lei trebuia preluată conform balanței din 31 decembrie 2015, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că această sumă reprezintă rezultatul contabil (venituri totale – cheltuieli totale) al anului fiscal 2014, iar prin decizia nr. .x. din 28.12.2014 a administratorului, suma de .x7. lei a fost trecută în categoria cheltuielilor nedeductibile,

rezultând astfel că rezultatul fiscal al anului 2014 (rezultat contabil – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile) este în sumă de (+) .x38. lei. Odată ce această sumă a fost trecută în categoria cheltuielilor nedeductibile, nu este posibilă că în anii următori să se țină cont totuși de pierdere pe care a generat-o.

În conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 4.024/2014 pentru modificarea și completarea O.P.A.N.A.F. nr. 1.950/2012, la secțiunea B rândul 43 a formularului 101, valabil până la 31 decembrie 2015, se înscrie **Profit impozabil/pierdere fiscală, de recuperat în anii următori** (rd.38+rd.39+rd.40-rd.41-rd.42) și nu **profitul/pierderea contabilă**, iar organul de inspecție a recalculat rezultatul fiscal al societății pentru anii 2013 – 2015 și nu rezultatul contabil.

4. cheltuielile în suma de .x8. lei, respectiv .x9. lei, aferente achizițiilor de la societățile .A. S.R.L. și .C. S.R.L. despre care societatea susține că nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile, fac obiectul sesizării penale nr. .x./02.10.2017, înregistrată la Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. sub nr. .x./11.10.2017, analizată la punctul 3.2.1. din prezenta decizie.

În consecință, contestația .X. S.R.L. se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .x21. lei și TVA în sumă de .x25. lei.

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu bunuri de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune, respectiv dacă societatea avea obligația ajustării TVA în sensul anulării dreptului de deducere a TVA inițială, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate starea de fapt fiscală existentă la societatea .X. S.R.L

În fapt, în baza a două procese verbale privind masa lemnoasă nevalorificată, întocmite la 01.08.2016, societatea .X. S.R.L. a dat în consum o cantitate de masă lemnoasă de .x. mc în valoare totală de .x16. lei pentru care a aplicat deductibilitate fiscală.

Organele de inspecție au considerat că societatea astfel a diminuat stocul de marfă lemnoasă care nu putea fi justificat, nefiind prezentate rapoarte de producție privind exploatarea forestieră de unde rezultă pierderea tehnologică.

Prin contestație, societatea susține că această cantitate de lemn constă de fapt din resturi, vârfuri, crengi care nu puteau fi valorificate și erau aferente unei perioade de 5 ani fiscali, iar imposibilitatea valorificării acestor resturi rezultă din adresa Regia Națională a Pădurilor ROMSILVA.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„Art. 25. – (1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale. [...]”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederilor art. 25 alin. (3) lit. e) și alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 25. – (3) **Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:** [...]

e) **pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;** [...]

(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:** [...]

c) **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII.** Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile/mijloacele fixe amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:

1. au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
2. au fost încheiate contracte de asigurare;
3. au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii;
4. au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii;

În privința pierderilor tehnologice, se reține că acestea sunt deductibile **numai în măsura în care ele sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs.** Aceasta implică că, pe de o parte, **societatea are întocmite norme proprii de consum pentru toate produsele fabricate/exploatate** pe care să le pună la dispoziția organelor fiscale și **din care să reiasă pierderile tehnologice normate**, iar pe de altă parte, ca **pierderile tehnologice să fie efective, adică să fie constatate și consemnate în documente completate corespunzător**, astfel încât să aibă calitatea de document justificativ.

În privința cheltuielilor privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, respectiv cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale, **constatate lipsă din gestiune** ori degradate, neimputabile, respectiv distruse, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, **nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario*, dacă au fost încheiate contracte de asigurare, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, respectiv cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, respectiv distruse, este deductibilă la calculul profitului impozabil, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În materia taxei pe valoarea adăugată pe anul 2016, sunt incidente prevederile art. 304 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art. 304. – (1) **În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

a) **deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;**

b) **dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;**

c) **persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.**

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la art. 270 alin. (8) și la art. 271 alin. (5)."

Conform prevederilor legale mai sus invocate TVA se ajustează pentru bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile.

Totodată, conform prevederilor art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

În aplicarea art. 304 din Codul fiscal precizat mai sus, pct. 78 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2016, prevede:

„78. – (6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei; [...]

(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: [...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei **în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum.** În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. [...];

(11) Situațiile menționate la alin. (10) nu sunt exhaustive, în orice altă situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei. [...]

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru

dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare”.

Astfel, conform pct. 78 alin. (10) lit. e) din Norme, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei, dar fără a se limita la acestea.

De asemenea, potrivit alin. (11) al pct. 78 din Normele metodologice, situațiile menționate la alin. (10) nu sunt exhaustive, în orice alte situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei.

Potrivit alin. (12) al aceluiași punct din norme, obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, se poate concluziona că, în situația în care pierderile tehnologice efective ale societății nu depășesc limita stabilită conform legii, ori în lipsa acesteia, limita stabilită de contribuabil prin norma proprie de consum, pentru respectivele pierderi tehnologice nu intervine obligația ajustării TVA.

În cazul în care pierderile tehnologice efective depășesc limita stabilită potrivit legii, ori în lipsa acesteia, limita stabilită de contribuabil prin norma proprie de consum, legislația prevede obligativitatea ajustării TVA aferente, dacă persoana impozabilă nu face dovada că se regăsește în altă situație pentru care nu se impune ajustarea.

Referitor la speța în cauză, respectiv pentru situațiile în care societatea susține că înregistrează pierderi rezultate din exploatarea lemnului achiziționat prin contractele de vânzare-cumpărare, pot fi incidente prevederile legale referitoare la pierderile tehnologice, situația în care, societatea are obligația de a justifica pierderile tehnologice fie în baza unui act normativ care prevede anumite limite, fie, în lipsa acestora, cu norma proprie de consum.

Prin urmare, în cazul în care pentru procesele tehnologice menționate de societate, nu există legislație care să prevadă limite pentru pierderile tehnologice, este necesar stabilirea de către acesta a unei norme proprii de consum, conform prevederilor legale invocate mai sus.

De asemenea, raportându-ne la prevederile invocate mai sus, rezultă că în orice altă situație în care petenta aduce suficiente dovezi că există pierderi pentru un stoc de produse, care sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, nu are obligația ajustării taxei.

Menționăm, că potrivit art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, numai organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată de prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și totodată, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea contestatoare în anul 2016 în baza a două procese verbale privind masa lemnoasă

nevalorificată, a dat în consum, o cantitate de masă lemnoasă de .x. mc în valoare totală de .x16. lei pentru care a aplicat deductibilitate fiscală, înregistrându-se în evidența contabilă direct pe contul 607.2 „Cheltuieli cu material lemnos”, în corespondență cu creditul contului 371.2 „Marfă masă lemnoasă”.

Organele de inspecție au considerat că societatea a diminuat astfel un stoc de marfă lemnoasă care nu putea fi justificat, iar în timpul controlului aceasta nu a prezentat rapoarte de producție privind exploatarea forestieră de unde rezultă pierderea tehnologică.

De asemenea, societatea nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru această sumă, fiind constatate lipsă la inventar.

Din analiza proceselor verbale rezultă că, cantitatea de masă lemnoasă nevalorificată provine din cele .x. de contracte de vânzare – cumpărare, din care un număr de .x. contracte au fost încheiate în anul 2014 și .x. de contracte au fost încheiate în anul 2016.

Din totalul documentelor mai sus menționate, dosarul contestației conține doar următoarele documente:

- contractul nr. .x./14.04.2016 + anexa nr. 1 și 2 (APV nr. .x. + grafic de eșalonare a exploatării și a plății masei lemnoase);
- anexa nr. 2 din contractul nr. .x./03.03.2016 (grafic de eșalonare a exploatării și a plății masei lemnoase);
- anexa nr. 2 din contractul nr. .x./03.03.2016 (grafic de eșalonare a exploatării și a plății masei lemnoase);
- anexa nr. 2 din contractul nr. .x./03.03.2016 (grafic de eșalonare a exploatării și a plății masei lemnoase);
- APV nr. 3482-DO II ACC II - nesemnat
- anexa nr. 1 din contractul nr. .x./2014 (APV nr. .x.).

Din analiza actelor de punere în valoare (APV) aflate la dosarul cauzei rezultă că valoarea brută al materialului lemnos achiziționat reprezintă lemn lucru, coajă și lemn de foc.

Din procesele verbale rezultă că în unele cazuri, societatea a considerat masă lemnoasă nevalorificabilă doar volumul cojii lemnului de lucru, iar în alte cazuri atât volumul cojii lemnului de lucru, cât și o parte din lemn de foc, respectiv vârfurile.

Spre exemplificare, în cazul contractului de vânzare – cumpărare de masă lemnoasă pe picior nr. .x./14.04.2016 din care face parte Anexa nr. 1 – Act de punere în valoare nr. .x. a fost achiziționat un volum brut de .x. mc, din care lemn lucru reprezintă .x. mc, coajă .x. mc și lemn de foc .x. mc (din care vârfuri .x. mc). Societatea a considerat că doar .x. mc coajă reprezintă masă lemnoasă nevalorificabilă.

La un alt APV, respectiv nr. .x., s-a achiziționat un volum brut de .x. mc, din care lemn lucru reprezintă .x. mc, coajă .x. mc, lemn de foc .x. mc (din care vârfuri .x. mc). Societatea a considerat că .x. mc coajă și .x. mc vârfuri reprezintă masă lemnoasă nevalorificabilă.

Din analiza contractului de vânzare – cumpărare nr. .x./14.04.2016, prin care societatea .X. S.R.L. a achiziționat .x. mc de masă lemnoasă pe picior, rezultă că .x. mc din volumul brut achiziționat reprezintă volumul cojii lemnului de lucru, adjucecată de cumpărător conform Procesului verbal de licitație nr. .x./2016 înregistrat la vânzător și prevăzută în anexele nr. 1 și 2 al contractului.

Din anexa nr. 2 al contractului, respectiv din Graficului de eşalonare a exploatării şi a plăţii masei lemnoase contractante, rezultă că cantitatea de masă lemnoasă de .x. mc, reprezentând coajă a fost adjudecat la acelaşi preţ de .x. lei/mc.

Totodată, la pct. 7.7. al contractului se menţionează: „dreptul de proprietate asupra masei lemnoase contractate trece de la vânzător la cumpărător cu prilejul încheierii, între părţile contractante, a **procesului verbal de predare – primire a masei lemnoase spre exploatare, dacă contravaloarea acesteia a fost achitată integral, până la acea dată, de către cumpărător**”.

Prin procesele verbale întocmite de societate în data de 1 august 2016 se menţionează că „materialul lemnos nevalorificat rezultă din contractele de vânzare – cumpărare masă lemnoasă pe picior achiziţionată de la Direcţia Silvică .X., conform tabelului. Aceste cantităţi sunt cuprinse în contract la coajă, vârfuri, crengi. Aceste cantităţi brute sunt achitate de noi cu suma licitată, deşi conform contractelor, noi nu avem posesia acestor cantităţi, ci doar a masei nete din lemn, conform contractelor”.

Prin nota explicativă încheiată la data de 12.09.2017, administratorul societăţii a precizat că „datorită faptului că în perioada precizată în procesele verbale privind masa lemnoasă nevalorificată conform contractelor, au rămas resturi de material lemnos care nu au putut fi valorificate, acestea au rămas la faţa locului – locul de exploatare forestieră, conform „Caietului de sarcini” în grămezi tip sau martoane. S-a redus astfel, stocul de material lemnos conform cu stocul real, valorificabil, existent la acea dată. Conform „Caietului de sarcini” şi a erorii APV (Jurnal de punere în valoare), în SUMAL este cuprinsă o pierdere de 5% la exploatare şi + 3% pierderi tehnologice. Considerăm că la stocul de material lemnos avut în perioada verificată: .x. x 5% = .x. lei, iar dacă mai scădem şi 3% pierderi tehnologice = .x. lei, total de .x. lei care corespunde cu realitatea. Putem spune că această sumă de .x39. lei este aferentă perioadei ian 2012 – 1.08.2016 în care rulajul stocului cont 371.2 a fost .x40. lei, adică aproximativ 6 cu ceea ce a afectat mult mai puţin, considerabil mai puţin situaţia financiară a firmei. S-a ales data de 1.08.2016 pentru că în acel moment nu mai aveam în exploatare masă lemnoasă, iar resturile mai sus menţionate erau în valoare de .x39. lei. Din 1 aug. 2016 contabilitatea stocurilor lemnoase a fost ţinută pe contul analitic 301.1 – lemn pe picior”.

Astfel, în speţă devin incidente şi dispoziţiile Hotărârii nr. 2.293/2004 privind gestionarea deşeurilor rezultate în urma procesului de obţinere a materialelor lemnoase, modificat prin O.U.G. nr. 51/2016, potrivit cărora:

„Art. 2. În sensul prezentei hotărâri, termenii şi expresiile folosite au următoarele semnificaţii:

2. Deşeuri lemnoase:

- a) resturile de exploatare definite conform standardelor în vigoare;
- b) **coaja, rumeguşul, talaşul, aşchiile, marginile şi altele asemenea, rezultate în urma exploatării şi/sau prelucrării lemnului;**
- c) materialele lemnoase depozitate pe terenuri sau spaţii care nu sunt destinate acestui scop: albi şi maluri de ape, terenuri aferente instalaţiilor de scos apropiat şi transport şi altele asemenea terenuri.

3. Deţinător de deşeuri lemnoase - producătorul de deşeuri lemnoase, persoana fizică autorizată sau nu să desfăşoare activităţi independente sau persoana juridică ce posedă deşeuri lemnoase. Se consideră deţinător de deşeuri lemnoase şi persoana care transportă asemenea deşeuri, pe toată durata transportului, până la livrarea acestora, către alte persoane; [...]

5. Gestionare - colectarea, transportul, valorificarea și eliminarea deșeurilor lemnoase inclusiv supravegherea zonelor de depozitare a deșeurilor lemnoase, după închiderea acestora.

Art. 3. – (1) În gestionarea deșeurilor lemnoase deținătorii de deșeuri lemnoase au următoarele obligații specifice: [...]

b) să depoziteze deșeurile lemnoase care se încadrează în categoria celor definite la art. 2 pct. 2 lit. b) în mod selectiv, pe platforme betonate, special amenajate;

c) să respecte reglementările de mediu specifice și, după caz, normele prevăzute la lit. a) pentru deșeurile lemnoase prevăzute la lit. b);

d) să țină evidența cantităților de deșeuri lemnoase pe categorii, potrivit reglementărilor specifice în vigoare. [...]

De asemenea, Ordinul nr. 1.540/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind termenele, modalitățile și perioadele de colectare, scoatere și transport al materialului lemnos, valabil pentru anul 2016, prevede:

„Art. 24 – La terminarea exploatării, curățarea parchetului de resturi de exploatare - crăci, zoburi, rupturi, coajă, lemn putregăios - se face de către titularii autorizațiilor de exploatare, cu respectarea următoarelor reguli: [...].”

Totodată, Regulamentul de valorificare a masei lemnoase din fondul forestier proprietate publică, aprobate prin hotărârile de guvern nr. 924/2015 și nr. 715/2017, care la art. 1 precizează semnificația termenilor și expresiilor:

„p) volum brut - volumul masei lemnoase pe picior sau volumul masei lemnoase fasonate, inclusiv coaja acestora”.

„aa) volum brut - volumul masei lemnoase conform APV, al lemnului de foc, al lemnului rotund sau despicat de lucru, inclusiv coaja acestora;

bb) volum net - volumul lemnului de lucru, fără coajă, prevăzut în APV, în cazul masei lemnoase; volumul lemnului rotund și despicat de lucru, fără coaja acestuia, în cazul lemnului fasonat”.

Din prevederile mai sus invocate rezultă că în categoria deșeurilor lemnoase se încadrează resturile de exploatare, precum crăci, zoburi, rupturi, coajă, lemn putregăios, precum și coaja, rumegușul, talașul, așchiile, marginile și altele asemenea, rezultate în urma exploatării și/sau prelucrării lemnului.

Deținătorul acestor deșeuri lemnoase poate să fie producătorul de deșeuri, persoana care posedă deșeuri lemnoase, sau persoana care transportă asemenea deșeuri, pe toată durata transportului, până la livrarea acestora, către alte persoane.

În speță, deținătorul deșeurilor lemnoase a devenit societatea .X. S.R.L., societatea care a devenit cumpărătorul volumului brut de masă lemnoasă pe picior potrivit proceselor verbale de licitație, care include și volumul cojii lemnului de lucru sau alte deșeuri lemnoase.

Prevederile mai sus invocate prevăd că deținătorii de deșeuri lemnoase au obligația să țină evidența cantităților de deșeuri lemnoase pe categorii, potrivit reglementărilor specifice în vigoare.

Societatea .X. S.R.L. susține că în urma exploatării materialului lemnos pe picior, doar cantitatea netă a masei lemnoase a intrat în posesia societății, rezultând ca masa lemnoasă nevalorificată – constând în resturi, vârfuri, crengi, – a rămas la locul de exploatare forestieră în grămezi tip sau martoane, în conformitate cu cele prevăzute în

„Caietului de sarcini” și erau aferente unei perioade de 5 ani fiscali. Imposibilitatea valorificării acestor resturi rezultă clar și din adresa R.N.P. Romsilva, iar conform „Caietului de sarcini” și a erorii APV (Jurnal de punere în valoare) în SUMAL este cuprinsă o pierdere de 5% la exploatare și + 3% pierderi tehnologice, prin urmare această cheltuială trebuia să fie recunoscută de organele de control.

Organele de inspecție la motivarea neacceptării acestor cheltuieli ca deductibile și a ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă au reținut că societatea a diminuat un stoc de masă lemnoasă care nu putea fi justificat, având în vedere că aceasta nu a prezentat rapoarte de producție privind exploatarea forestieră de unde rezultă pierderea tehnologică.

În vederea clarificării situației redată în actele atacate, în conformitate cu pct. 11.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, prin adresa nr. .x./11.04.2018 organul de soluționare a contestației a solicitat organului emitent al actului atacat să-și exprime punctul de vedere referitor la susținerile din contestație privind cantitatea de lemn constatată lipsă din gestiune, iar dacă consideră că este necesar să efectueze o cercetare la fața locului în acest sens.

Prin adresa de răspuns nr. .x./25.04.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./27.04.2018, organul de inspecție fiscală precizează doar că societatea nu a întocmit rapoarte de producție privind exploatarea forestieră din care să rezulte pierderea tehnologică și concluzionează că societatea avea obligația înregistrării în conturile 351 și 301 a masei lemnoase pe picior adjudecate în baza contractelor încheiate cu Direcția Silvică .X. din care să rezulte fluxul tehnologic și valorificarea în totalitate a masei lemnoase.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației în baza documentelor existente la dosarul cauzei, nu poate să se pronunțe asupra corectitudinii stabilirii obligațiilor fiscale analizate, având în vedere următoarele:

1: din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție au solicitat documentele care au stat la baza emiterii celor 2 procese verbale, la dosarul contestației nefiind anexate contractele de vânzare – cumpărare de masă lemnoasă (în afara contractului nr. 323/14.04.2016), iar organul de control nu face mențiuni privind analizarea acestor contracte, respectiv dacă cantitatea de masă lemnoasă nevalorificată înscrisă în cele două procese verbale corespunde cu cantitățile înscrise în cele .x. de contracte;

2: nu rezultă care este modul de lucru al contribuabilului cu privire la înregistrarea în contabilitate al materialului lemnos achiziționat, cum a fost recepționată materialului lemnos înscris în anexele contractelor de vânzare – cumpărare, respectiv dacă societatea a ținut evidența cantităților de deșeuri lemnoase pe categorii, cu respectarea regulilor silvice de exploatare a masei lemnoase și dacă aceste cantități de deșeuri lemnoase au fost evidențiate în contabilitate.

3: în timpul inspecției, prin nota explicativă administratorul societății a făcut referire la caietele de sarcini din care rezultă că cantitatea de deșeuri lemnoase rămâne la locul exploatării, fără ca din documentele existente la dosarul contestației să rezulte dacă organele de inspecție au analizat aceste caiete din sarcini.

Ca urmare nu rezultă dacă cantitatea totală de deșeuri lemnoase înscrise în cele două procese verbale a rămas la locul exploatării și nu mai pot fi valorificată, nefiind prezentate documente de acest sens, prevăzute de legislația silvică.

4: organele de inspecție nu s-au pronunțat cu privire la precizările societății potrivit căreia în sistemul informațional SUMAL este cuprinsă o pierdere de 5% la exploatare și + 3% pierderi tehnologice.

De asemenea, nu s-a procedat la analiza cotelor de pierderi tehnologice menționate de societatea care poate fi aplicată asupra masei lemnoase exploatare, formulele de calcul prin care au fost determinate aceste cote, respectiv dacă societatea a mai aplicat aceste cote pentru cantitatea achiziționată înscrise în cele două procese verbale.

Totodată nu rezultă dacă societatea a întocmit norme proprii de consum pentru produsele exploatare din care să reiasă pierderile tehnologice normate.

Mai mult, organul fiscal nu a întreprins diligențele necesare pentru obținerea unui punct de vedere al organelor silvice în cauză cu privire la corectitudinea cotelor de pierderi tehnologice și de exploatare menționat de societatea contestatară.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție nu au analizat operațiunile realizate de societatea contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a se dispune desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017 emisă de A.J.F.P. .X., cu privire la impozit pe profit în sumă de .x21. lei și TVA în sumă de .x25. lei.

„Art. 279. – (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

În contextul considerentelor mai sus menționate, A.J.F.P. .X. va proceda la reanalizarea stării de fapt fiscale a contribuabilului ținând cont de prevederile legale în vigoare, având în vedere considerentele din prezenta decizie.

Potrivit art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 7. – (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte”.

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și

documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Drept pentru care, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. urmează să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale în vigoare, de susținerile societății și de cele reținute prin prezenta decizie.

3.2.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .x24. lei.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina societății contestată TVA suplimentară de plată în sumă de .x24. lei (deficiența constatată și redată la capitolul privind TVA de la pct. 2.1.2. lit. b) și anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală).

Cuantumul total al taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .x3. lei se prezintă astfel:

- deficiența redată la capitolul TVA pct. 2.1.2. lit. a) TVA în sumă de .x23. lei;
- deficiența redată la capitolul TVA pct. 2.1.2. lit. b) TVA în sumă de **.x24. lei**;
- deficiența redată la capitolul TVA pct. 2.1.2. lit. c) TVA în sumă de .x25. lei.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017 organul de inspecție precizează că potrivit deconturilor de TVA aferente perioadei 01.12.2011 - 31.05.2017, în corelație cu jurnalele de vânzări și cumpărări aferente aceleiași perioade s-a constatat faptul că, societatea a înscris, în mod eronat în decont, la rândul, "Total taxă colectată", respectiv, la rândul, "Total taxă dedusă" sume de TVA colectată și TVA deductibilă care nu coincid cu sumele înregistrate în evidența contabilă (jurnale de vânzări și cumpărări, balanțe de verificare). Astfel, a reieșit o diferență de TVA suplimentar de plată în cuantum de .x24. lei, din care TVA necollectată și nedeclarată la bugetul statului în sumă de .x41. lei, precum și o diferență de TVA dedusă în mod nejustificat, în sumă de .x42. lei.

Prin contestația formulată societatea .X. S.R.L. deși contestă în integralitate obligațiile de plată stabilite în sarcina sa prin decizia de impunere nr. .x./28.09.2017, aceasta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .x24. lei, reprezentând TVA înscris în mod eronat în deconturi de taxă.

În drept, conform art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația;”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 din același act normativ care precizează: *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”*.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere că contestatorul solicită anularea deciziei de impunere nr. .x./28.09.2017 pentru întreaga sumă de .x1. lei (.x2. lei impozit pe profit + .x3. lei TVA), dar aduce argumente numai în privința constatărilor analizate la punctele 3.2.1, 3.2.2 și 3.2.3, așa cum s-a reținut anterior, contestația acestuia urmează a fi respinsă ca nemotivată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .x24. lei, stabilită suplimentar conform anexei 10 la Raportul de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 5 alin. (1), art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3), art. 10 alin. (1) și (2), art. 12, art. 55, art. 58, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a), alin. (3) și (4) și art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 2.5 și pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 73 și pct. 74 [Titlul II] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 25 alin. (3) lit. e) și alin. (4) lit. c) și art. 304 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 78 [Titlul VII] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Suspendarea, în parte, a soluționării contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .x./28.09.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru obligațiile fiscale în sumă totală de **.x43. lei**, din care:

- .x19. lei impozitul pe profit;
- .x23. lei TVA, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.

Procedura administrativă urmează a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, la cererea contestatorului sau a organului fiscal, conform celor reținute în prezenta decizie.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017 pentru obligațiile fiscale totale în sumă de **.x44. lei**, din care impozit pe profit în sumă de .x21. lei și TVA în sumă de .x25. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea, în parte, ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017 emisă de A.J.F.P. .X., cu privire la impozitul pe profit în sumă de **.x20. lei**.

4. Respingerea, în parte, ca nemotivată a contestației formulate pentru TVA în sumă totală de **.x24. lei**, stabilită prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./28.09.2017.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul .X.