



**DECIZIA nr. 10321/28.06.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. Y S.R.L.** Râșca, jud. Suceava

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul soluționare contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Serviciul juridic, prin adresa nr....., înregistrată sub nr..... cu privire la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de Y S.R.L., cu sediul în .... jud. Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr. ...., cod de identificare fiscală ...., prin administrator .....

Urmare verificării efectuate la Y S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., contestată de societate, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecția fiscală, pentru aspectele constatate în urma inspecției fiscale efectuate la Y S.R.L., a formulat Sesizarea penală nr..... din 20.11.2017, înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava, considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, răspunzător fiind administratorul societății ...

În temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr..... a fost suspendată soluționarea administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., pentru suma totală de **S lei** ce reprezintă:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată, până la soluționarea cauzei penale, procedura administrativă de soluționare a contestației, urmând să fie reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Urmare exercitării de către X S.R.L. a căilor de atac, în condițiile legii, împotriva Deciziei nr..... emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul soluționare contestații 2, Tribunalul Suceava - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Sentința civilă nr....., pronunțată în dosarul nr....., a hotărât *admiterea în parte a cererii și anularea în parte a Deciziei nr..... în sensul anulării dispoziției de suspendare a soluționării contestației administrative prevăzute la art.1 din decizie cu consecința obligării organului fiscal la soluționarea pe fond a contestației administrative în ceea ce privește suma de S lei și menținerea dispoziției de respingere a contestației prevăzute la art.2 din decizie privind suma de S lei.*

Sentința civilă nr....., pronunțată de Tribunalul Suceava, a rămas definitivă prin Decizia civilă nr..... pronunțată de Curtea de Apel Suceava în dosarul nr...., astfel cum a fost îndreptată prin Încheierea nr.....

Prin adresa nr.....s-a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava să transmită care este stadiul cercetării penale și eventual să transmită soluția definitivă privind Sesizarea penală nr....., respectiv în dosarul penal nr.807/P/2017 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, menționat în Sentința civilă nr.....

Prin adresa nr....., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava a comunicat faptul că Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava nu a transmis niciun act procedural prin care să fi fost soluționată Sesizarea penală nr.....

Având în vedere soluția Tribunalul Suceava - Secția de contencios administrativ și fiscal, cu toate că motivul pentru care organul de soluționare competent a dispus suspendarea cauzei nu a încetat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul soluționare contestații 2, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de S.C. X S.R.L. .

I. Prin contestația nr....., transmisă prin fax în data de 04.01.2018, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr....., respectiv prin contestația în original din 29.01.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....., **S.C. X S.R.L.** a contestat parțial Decizia de impunere nr. .... emisă de Inspekția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoare adăugată în sumă de S lei.

Ca urmare a Sentinței civile nr. ...., organul de soluționare este investit să se pronunțe asupra sumei totale de S lei, din care impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, sumă pentru care s-a dispus anterior soluția de suspendare prin Decizia nr. ....

Contestatoarea a precizat faptul că potrivit deciziei de impunere și a raportului de inspekție fiscală, s-a comunicat de către Inspectoratul de Poliție Județean Suceava, că la punctul de lucru din comuna Râșca al X S.R.L. s-a efectuat în perioada 23.11.2016 – 24.11.2016 o verificare privind legalitatea achiziționării materialului lemnos, a debitării acestuia și a modului de completare a avizelor de însoțire a acestora în aplicația SUMAL, pentru perioada 01.05.2016 – 23.11.2016.

Din Procesul – verbal de verificare întocmit în data de 24.11.2016, rezultă că s-a efectuat o inventariere a stocului faptic, iar din compararea cu stocul scriptic a rezultat o diferență în minus de 542,41 m.c. cherestea de diferite sortimente, în valoare totală de S lei.

A menționat că din nota explicativă a administratorului rezultă că această cantitate a fost consumată (arsă) la cazanul de presiune pentru aburirea intensă a cherestelei în perioada ianuarie 2015 – octombrie 2016 și pentru care s-a omis a se face bonuri de consum lunare.

Organele de control nu au fost de acord cu justificările administratorului și au considerat că societatea a vândut cantitatea de cherestea în cauză, fără a înregistra în contabilitate veniturile și TVA colectată, drept pentru care au recalculat adaosul comercial și TVA aferentă acestei lipse din gestiune.

A precizat că baza impozabilă suplimentară corespunzătoare cotei de adaos pentru calculul impozitului pe profit este de S lei, care a generat un impozit pe profit în sumă de S lei, iar baza impozabilă pentru calculul TVA este de S lei, care a generat TVA în sumă de S lei.

A menționat că este adevărat că prin Procesul – verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria CCS nr. 0340516, întocmit la data de 24.11.2016 de către agentul constatatator ...inspector principal la Inspectoratul de Poliție Județean

Suceava, societatea a fost sancționată cu amendă de S lei, sub aspectul săvârșirii contravenției prevăzută de art.19 alin.(1) lit.h) din Legea nr.171/2010 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor silvice, cu consecința confiscării valorice a cantității de 542,41 m.c. cherestea de diferite sortimente, potrivit art.22 alin.(6) din Legea nr.171/2010 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor silvice, fapta constând în aceea că odată cu ocazia efectuării balanței stocurilor scriptice și faptice de material lemnos existente în depozitul societății, s-a constatat de către organul constatator lipsa cantității totale de 542,41 m.c. cherestea de diferite sortimente, care a fost expediată/vândută, fără documente legale/avize de însoțire.

A precizat că a contestat procesul verbal de contravenție în Dosarul nr... al Judecătorei Fălticeni, iar în cadrul plângerii formulate a invocat că nu a încălcat obligațiile prevăzute de art.19 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.470/2014 și a pretins că a justificat modul în care a fost valorificată cantitatea de cherestea în discuție, impunându-se exonerarea societății de obligația de plată a amenzii și revenirea de la măsura complementară dispusă.

Motivează faptul că a susținut că această cantitate de cherestea nu a fost comercializată fără documente de proveniență legală, așa cum se reține în procesul – verbal contestat, ci a fost utilizată pentru consum propriu de către societate.

Precizează că desfășoară activitatea de exploatare, prelucrare, depozitare, uscare și comercializare a materialului lemnos în imobilul proprietatea ANTINARI GIULIA IMPEX S.R.L., în conformitate cu prevederile Contractului de comodat încheiat în data de 13.01.2014, iar în imobilul în cauză se regăsește o fabrică de cherestea și un uscător pentru lemn, care folosește energia termică produsă în cadrul complexului uzinal și care este furnizată de o centrală care utilizează lemne de foc, rumeguș și cherestea.

Susține că în perioada vizată de control, respectiv 05.02.2015 – 23.11.2016, în cadrul fabricii s-au consumat peste 500 m.c. de lemn, cantitate utilizată la încălzirea complexului uzinal și la operațiunile de uscare a lemnului, specifice obiectului de activitate al societății.

Motivează faptul că întocmirea bonurilor de consum pentru lemnul utilizat în procesul de obținere a agentului termic prin intermediul centralei, de dimensiune și capacitate ridicată, era opțională, în lipsa acestor bonuri.

Face mențiunea că prin Decizia nr..... a Tribunalului Suceava, definitivă, s-a admis plângerea contravențională și a fost anulat procesul – verbal de contravenție contestat.

Precizează că potrivit raportului de expertiză extrajudiciară (necontestat de organul constatator al contravenției silvice) s-a reținut că a făcut dovada consumului cantității de 542,41 m.c. cherestea în perioada 2014 – 2016, pentru funcționarea cazanului de abur.

Față de reținerile Tribunalului Suceava și de soluția definitivă din dosarul nr. ..., opozabilă organului fiscal în condițiile art.435 din Codul de procedură civilă, rezultă că eronat a fost tratată ca lipsă în gestiune cantitatea de 542,41 m.c. cherestea de diverse sortimente, cu consecințele fiscale care decurg de aici și care în realitate nu îi sunt aplicabile.

Referitor la suma de S lei și la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit, aferente unei baze impozabile în sumă de S lei, respectiv S lei, precum și la sumele reprezentând TVA de S lei, S lei, S lei, S lei, S lei și S lei, cu accesoriile aferente, contestatoarea precizează că s-a reținut că sunt generate de cheltuieli pretins nedeductibile, cu achiziții de materiale de construcții de la ... S.R.L. și de la POPAS

RÎȘCA S.R.L., respectiv s-a dedus eronat TVA de pe facturile emise de aceste societăți în perioada iulie 2015 – mai 2017.

Motivează că s-a reținut că pentru bunurile achiziționate de la aceste societăți, bunuri constând în materiale de construcții – BCA, oțel beton și țevă, s-au întocmit doar bonuri de consum, fără situații de lucrări sau de manoperă, respectiv fără deținerea unei autorizații de construire, nejustificându-se astfel dobândirea lor în interesul operațiunilor taxabile.

S-a făcut trimitere la art.21 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la art.25 și art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă precizează că, prin modul de derulare, precum și prin documentele justificative care au stat la baza achizițiilor de materiale de construcție, societatea nu a încălcat nici o prevedere legală.

Face mențiunea că facturile emise de .... S.R.L., sunt documente legale de proveniență, conform art.1 lit.e) din Legea nr.12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite, republicată, respectiv, sunt documente justificative conform art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, totodată facturile îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 din vechiul Cod fiscal, respectiv art.319 din noul Cod fiscal.

Contestatoarea precizează că, la data exercitării dreptului de deducere a TVA, operațiunile economice îndeplineau toate prevederile legale, respectiv:

- achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni impozabile, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din vechiul Cod fiscal, respectiv art.297 alin.(4) lit.a) din noul Cod fiscal;
- dreptul de deducere a fost exercitat în baza facturilor emise de furnizorii .....S.R.L., în condițiile art.146 alin.(1) lit.a) din vechiul Cod fiscal, respectiv art.299 alin.(1) lit.a) din noul Cod fiscal;
- facturile pe baza cărora a fost exercitat dreptul de deducere îndeplineau condițiile obligatorii impuse la art.155 din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 319 din noul Cod fiscal.

Mai precizează că în materie este aplicabilă Hotărârea CJUE din 21.06.2012 în Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, în care Curtea arată, în paragrafele 37 și 38, că dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii Europene (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14 și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, Rep., p. I-7289, punctul 42).

Face mențiunea că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112, face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat.

Motivează că este abuzivă limitarea dreptului de deducere pentru că nu s-ar fi prezentat, în plus față de facturile depuse la organul fiscal, însoțite de bonuri de consum, alte documente de natură să demonstreze conținutul vădit neîndoielnic al acestora, cum ar fi, situații de lucrări, de manoperă, autorizații de construire, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite.

**II. Organul de inspecție fiscală** din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală



nr....., a efectuat inspecția fiscală la X S.R.L., având ca obiect de activitate exploatare forestieră - cod CAEN 220, pentru impozitul pe profit, pentru perioada 01.01.2014 – 31.01.2017, pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, pentru perioada 05.07.2013 – 30.06.2017 și pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.07.2015 – 30.06.2017.

În urma inspecției fiscale a fost emisă Decizia de impunere nr..... din 15.11.2017, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, din care, pentru diferența în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**1.** În perioada verificată, X S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli achiziții de materiale de construcții (BCA, oțel beton, țevă, etc.) de la .... S.R.L., în sumă de S lei.

Organul de inspecție fiscală precizează că, pentru bunurile achiziționate, societatea a întocmit numai bonuri de consum, fără a fi întocmite situații de lucrări și fără existența unei autorizații de construcție, neputând justifica achiziționarea acestora în interesul operațiunilor taxabile.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a considerat că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de **S lei** și a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Situația facturilor de achiziție de la ... S.R.L., este prezentată în anexa nr. 7 la raport.

**2.** Prin adresa nr. ...., înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr. .... s-a comunicat de către Inspectoratul de Poliție Județean Suceava - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice Fălticeni, că la punctul de lucru din comuna Râșca al X S.R.L. s-a efectuat, în perioada 23.11.2016 – 24.11.2016, o verificare de către o echipă mixtă cu lucrători din cadrul Serviciului de Investigare a Criminalității Economice Fălticeni – Compartimentul Fălticeni și din cadrul Gărzii Forestiere Suceava, a legalității achiziționării materialului lemnos, a debitării acestuia și a modului de completare a avizelor de însoțire, precum și introducerea acestora în aplicația SUMAL, pentru perioada 01.05.2016 – 23.11.2016.

Din Procesul verbal de verificare întocmit în data de 24.11.2016 rezultă că s-a efectuat o inventariere a stocului factic și din compararea cu stocul scriptic a rezultat o diferență în minus de 542,41 m.c. cherestea de deferite sortimente, din care 299,26 m.c. cherestea fag, 129,42 m.c. cherestea rășinoase, 3 m.c. cherestea plop și 3,73 m.c. cherestea mesteacăn, în valoare totală de S lei.

Potrivit Notei explicative dată de administratorul societății, cantitatea de 542,41 m.c. cherestea de diverse sortimente a fost consumată (arsă) la cazanul de presiune pentru aburirea intensă a cherestelei în perioada ianuarie 2014 – octombrie 2016, pentru care a omis să facă bonuri de consum.

Organul de inspecție fiscală nu a fost de acord cu justificarea făcută de administrator și a considerat că societatea a vândut această cantitate de cherestea, fără a înregistra în contabilitate veniturile aferente, precum și TVA colectată, drept pentru care, au recalculat adaosul comercial și TVA aferentă acestei lipse din gestiune.

Având în vedere că, la inventarierea de la data de 31.12.2015, nu au fost stabilite diferențe de stocuri, rezultă că lipsa ar fi aferentă perioadei 01.01.2016 – 24.11.2016, data efectuării inventarierii. Pentru stabilirea valorică a stocului de cherestea constatat lipsă, s-au utilizat informații din facturile emise pentru perioada ianuarie – noiembrie 2016, iar pentru cele care nu s-au găsit informații referitoare la

prețuri de vânzare, s-au utilizat prețuri de referință stabilite conform Ordinului Ministerului Mediului, Apelor și a Pădurilor nr.2416/2016 privind Lista prețurilor de referință pe specii și sortimente, stabilite pentru anul 2017 pentru a fi folosite la calculul contravalorii materialelor lemnoase.

Organul de inspecție fiscală precizează faptul că, pentru cheresteaua de fag, care reprezintă ponderea cea mai mare în totalul sortimentelor de cherestea obținută din procesul de prelucrare și care a fost comercializată de societate ca și cherestea aburită, s-a stabilit un preț mediu de vânzare de 833,40 lei/m.c., conform datelor din evidența contabilă (S lei, valoarea facturată la preț de vânzare în perioada analizată, împărțită la 1.361,72 m.c., cantitatea facturată în aceeași perioadă).

Pentru restul sortimentelor de cherestea, pentru care nu s-au găsit în perioada ianuarie – noiembrie 2016, prețuri de vânzare, s-au utilizat prețurile de referință stabilite conform Ordinului Ministerului Mediului, Apelor și a Pădurilor nr.2416/2016 privind Lista prețurilor de referință pe specii și sortimente, stabilite pentru anul 2017 pentru a fi folosite la calculul contravalorii materialelor lemnoase, iar prețurile de cost pentru fiecare sortiment au fost preluate din evidența contabilă, respectiv din situația stocurilor, (anexa nr. 4) stabilind o bază suplimentară corespunzătoare cotei de adaos pentru calculul impozitului pe profit, baza fiind în sumă de S lei, pentru care, X S.R.L. datorează un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei x 16%).

**3. Referitor la TVA în sumă de S lei (S lei + S lei + S lei), stabilită la o bază impozabilă în sumă de S lei, pentru perioada 01.07.2015 – 30.06.2017.**

În luna iulie 2015, X S.R.L. a înregistrat în contabilitate facturi fiscale emise de .... S.R.L. - CUI ..., în valoare de S lei, cu TVA în sumă de S lei, reprezentând achiziții de cărămidă, bandă transportoare, mașină ascuțit piese, polizor electric etc.

Organul de inspecție fiscală precizează că societatea a stornat valoarea achizițiilor în luna septembrie 2015, dar nu a stornat și TVA aferentă.

În perioada verificată, X S.R.L., a mai înregistrat pe cheltuieli achiziții de materiale de construcții (BCA, oțel beton, țevă, etc.) achiziționate de la .... S.R.L., în sumă de S lei, cu TVA în sumă de S lei, situația fiind prezentată în anexa nr. 7 la raport.

Organul de inspecție fiscală, față de situația de fapt reținută anterior, precizează că, pentru bunurile achiziționate, societatea a întocmit numai bon de consum, fără situație de lucrări și fără existența unei autorizații de construcție, neputând justifica achiziționarea acestora în interesul operațiunilor taxabile.

Pentru cantitatea de cherestea de 542,41 m.c. organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de TVA în sumă de S lei, potrivit constatărilor de la impozitul pe profit.

Temeiurile de drept aplicate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de impozit pe profit și TVA, sunt următoarele:

- art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.a), art.145 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art.11 alin.(1), art.17, art.25 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a), art.286 alin.(1) lit.a), art.291 alin.(1) lit.a) și art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**

**A. Referitor la diferența de obligații fiscale în sumă totală de S lei, din care impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....cauza supusă soluționării Direcției Generale**

Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul soluționare contestații 2, constă a se pronunța asupra legalității impunerii contestatoarei cu această diferență, în condițiile în care motivațiile acesteia nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. ..., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada 2015 - 2017, S S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli, achiziții de materiale de construcții (BCA, oțel beton, țevă, etc.) de la POPAS RÎȘCA S.R.L., în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru bunurile achiziționate, societatea a întocmit numai bonuri de consum, fără a fi întocmite situații de lucrări și fără existența unei autorizații de construcție, neputând justifica achiziționarea acestora în interesul operațiunilor taxabile.

Ca urmare, au considerat că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de S lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, precum și TVA fără drept de deducere în sumă de S lei.

În luna iulie 2015, X S.R.L. a înregistrat în contabilitate facturi fiscale emise de .... S.R.L., în valoare de S lei, cu TVA în sumă de S lei, reprezentând achiziții de cărămidă, bandă transportoare, mașină ascuțit piese, polizor electric etc.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea a stornat valoarea achizițiilor în luna septembrie 2015, dar nu a stornat și TVA aferentă.

Contestatoarea motivează faptul că pentru achizițiile de la X S.R.L. și ..... S.R.L. deține facturi care reprezintă documente justificative, iar achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Precizează că este abuzivă limitarea dreptului de deducere pentru că nu s-ar fi prezentat, în plus față de facturile depuse la organul fiscal, însoțite de bonuri de consum, alte documente de natură să demonstreze conținutul vădit neîndoielnic al acestora, cum ar fi situații de lucrări, de manoperă sau autorizații de construire, deși condițiile de dond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite.

Constatările organelor de inspecție fiscală care arată implicarea societății în derularea unor practici apreciate ca abuzive, de natură a-i procura și acesteia avantaje fiscale sub aspectul deducerii TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, au impus reconsiderarea operațiunilor derulate și înregistrate în contabilitate de X S.R.L. și, implicit, recalcularea obligațiilor față de bugetul de stat, în baza prevederilor Codului fiscal.

În analiza mecanismului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, este esențial să se parcurgă primul pas, în sensul că dacă se ajunge la concluzia că taxa dedusă de persoana impozabilă care a realizat achiziția a fost aplicată pentru o operațiune pentru care furnizorul nu a aplicat corect taxa pe valoarea adăugată, atunci acea taxă **nu este deductibilă**, fără să mai fie necesar să se analizeze următorii pași, respectiv următoarele condiții de deducere a taxei prevăzute la legislația în materie de TVA.

Simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare și a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca societatea să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă și pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul rezultatului fiscal, atâta timp cât nu se dovedește realitatea și legalitatea achizițiilor efectuate.

Contrar susținerilor contestatoarei potrivit cărora toate constatările făcute de către inspectorii fiscali referitoare la reconsiderarea tranzacțiilor pe care le-a făcut cu partenerii de afaceri, sunt contrare jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și sunt fundamentate pe o obligație generală de diligență pretinsă de organul fiscal fără temeii legal, în materia taxei pe valoare adăugată este aplicabilă jurisprudența europeană

prezentată în cazul **C-225/02 Halifax&Others**, conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

De asemenea, în hotărârea dată în cazul **C-85/95 John Reisdorf**, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragraful 26 din hotărâre).

Conform prevederilor art.203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată („TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură”) și ale Deciziilor Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în Cauzele C-642 /11 (Stroy Trans EOOD contra Bulgariei) și C-643/11 (LVK – 56EOOD contra Bulgariei), „TVA menționată pe o factură de către o persoană este datorată de aceasta independent de existența efectivă a unei operațiuni impozabile” și „nu se poate deduce, din simplul fapt că administrația fiscală nu a corectat într-o decizie de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA declarată de acesta, că respectiva administrație a recunoscut că factura menționată corespundea unei operațiuni impozabile efective.”

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție, statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare și lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri care este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, definiția **operațiunilor fictive** cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție precizează că, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, astfel de operațiuni 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.

În același sens, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează prin Decizia nr.5679/2013 că *potrivit art.146 alin.(1) lit.a) C.fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă ca plătitoare de TVA., iar în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt **considerate fără documente legale de proveniență**.*

Astfel, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat în cauză.



**În drept**, referitor la impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.12.2015, care precizează:

**Art.19** (1) *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...].*

**Art.21** (1) *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]*

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

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

**Pct.22** din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

22. *Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

Începând cu 01.01.2016, referitor la impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**Art.25** *Cheltuieli* (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.[...].*

Cu privire la TVA, până la data de 31.12.2015, în cauză sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care precizează:

**Art.146** *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...].*

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**Art.299** *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de*

către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...].

Din prevederile legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a disp. art.25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la acordarea deductibilității cheltuielilor, din punct de vedere fiscal, nu este suficientă prezentarea facturilor de achiziție de bunuri/servicii emise de diverși furnizori (aspect de formă), ci trebuie demonstrată realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi (aspect de fond).

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului deducere, contribuabilul trebuie să demonstreze că achizițiile sunt în beneficiul său, respectiv pentru desfășurarea activității economice.

Mai mult, potrivit art.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art. 6** *Exercitarea dreptului de apreciere*

(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. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă, iar în conformitate cu prevederile art.73 din același act normativ:*

**Art.73** *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.*

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 *Principii contabile generale*, **pct.46 alin.(1) și alin.(2)** din Ordinul Ministrului

Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

(1) *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

(2) *Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.*

*Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...].*

Or, acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile **art.4 alin.(2)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia “*Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora*”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea penală nr. .... împotriva Crupenschi Iuliana, administrator la X S.R.L., sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2015 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificările efectuate a rezultat că până la emiterea prezentei decizii, organul de urmărire penală nu s-a pronunțat față de sesizarea penală menționată.

Organele de inspecție fiscală, în stabilirea situației fiscale a operațiunilor efectuate de societate pentru perioada verificată, au consultat și analizat informațiile deținute de organul fiscal, referitoare la partenerii X față de care există suspiciuni.

Astfel, trebuie reținut faptul că la dosarul contestației, societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului, precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care îl au organele de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, precum și a constatărilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- pentru achizițiile de materiale de construcții nu au fost prezentate contracte încheiate între părți;

- pe niciuna din facturi nu este înscris mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul de la furnizor la beneficiar, pe majoritatea acestora fiind înscris ca delegat administratorul X S.R.L., ...:

- facturile au fost achitate integral în numerar;  
 - la întrebarea organelor de inspecție fiscală dacă pentru cheltuielile cu materialele de construcții în cauză se pot prezenta documente doveditoare pentru utilizarea acestora într-o investiție, respectiv, situații sau devize de lucrări, procese verbale de recepție pe faze de lucrări, sau orice alte documente din care să rezulte că materialele au fost utilizate în scopul desfășurării activității, prin nota explicativă din data de 03.11.2017, administratorul societății răspunde că *acele materiale au fost utilizate pentru unele construcții în incinta fabricii de cherestea aparținând S.C. X S.R.L., plus consumabile, cuie, șine, topoare, etc, dar nu s-au întocmit situații de lucrări și nu posedăm autorizație de construcție;*

- achizițiile de materiale de construcții de la X S.R.L. sunt în cantități și valori mari (S lei + S ei TVA), pentru a fi considerate materiale consumabile, iar pentru *construcții în incinta fabricii de cherestea aparținând S.C. X S.R.L.*, nu sunt prezentate documente justificative care să ateste faptul că acestea au fost construite și utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății;

- cheltuielile în sumă de S lei, reprezentând materiale de construcții înregistrate în luna iulie 2015 pentru achizițiile de la ....S.R.L., au fost stornate de pe cheltuieli în luna septembrie 2015 (fără a fi stornată și taxa dedusă în sumă de S lei), această operațiune nefiind justificată de contestatoare.

Având în vedere că potrivit prevederilor legale mai sus citate, achiziționarea și darea în consum a bunurilor se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de achiziții, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă necesitatea achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar contestatoarea, nici în timpul inspecției fiscale și nici în etapa de soluționare a contestației, nu a făcut dovada deținerii unor documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul fiscal care să probeze faptul că aceste achiziții de bunuri au fost realizate, demonstrând în acest fel modul efectiv în care această cheltuială a contribuit la realizarea veniturilor sale impozabile, respectiv operațiuni taxabile, fapt pentru care, motivațiile contestatoarei în legătură cu acest capăt de cerere, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod corect, au considerat cheltuielile în sumă de **S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015.

**B.** Referitor la obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-.....Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul soluționare contestații 2, este investită să se pronunțe dacă X S.R.L. datorează bugetului de stat aceste obligații fiscale, în condițiile în care s-a constatat o diferență în minus între stocul scriptic de marfă înregistrat în evidențele contabile și stocul factic



rezultat din inventarierea mărfurilor la data de 24.11.2016, iar societatea nu a justificat cu documente aceste diferențe.

**În fapt**, prin adresa nr....., înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr....., emisă de către Inspectoratul de Poliție Județean Suceava - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice Fălticeni, s-a comunicat organului fiscal că la punctul de lucru din comuna Râșca al X S.R.L. s-a efectuat, în perioada 23.11.2016 – 24.11.2016, o verificare de către o echipă mixtă cu lucrători din cadrul Serviciului de Investigare a Criminalității Economice Fălticeni – Compartimentul Fălticeni și din cadrul Gărzii Forestiere Suceava, a legalității achiziționării materialului lemnos, a debitării acestuia și a modului de completare a avizelor de însoțire, precum și introducerea acestora în aplicația SUMAL, pentru perioada 01.05.2016 – 23.11.2016.

Urmare acestei verificări, la data de 24.11.2016 s-a efectuat o inventariere a stocului factic în prezența administratorului de fapt Artene Adrian, fiind întocmite carnetele de marcare - inventariere semnate de inspectorii din cadrul Gărzii Forestiere Suceava, reprezentantul poliției și cel al societății X S.R.L.

Cu ocazia comparării stocurilor factice cu cele scriptice au rezultat diferențe la diverse sortimente de cherestea, rezultând o lipsă factică de 542,41 m.c. .

În vederea definitivării cercetărilor, ca urmare a diferențelor constatate, s-a solicitat efectuarea unei inspecții fiscale la X S.R.L., urmând să se comunice dacă agentul economic și-a înregistrat în contabilitate toate operațiunile comerciale efectuate, care este modalitatea prin care s-a ajuns la acele diferențe între stocul scriptic și cel factic, precum și care este valoarea prejudiciului.

Urmare inspecției fiscale efectuate la X S.R.L. a fost emisă Decizia de impunere nr. ...., prin care, cu privire la aceste aspecte, se precizează că potrivit notei explicative date de administratorul societății, cantitatea de 542,41 m.c. cherestea de diverse sortimente a fost consumată (arsă) la cazanul de presiune pentru aburirea intensă a cherestelei în perioada ianuarie 2014 - octombrie 2016 și pentru care a omis să facă bonuri de consum lunare.

Organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu justificarea făcută de administrator și au considerat că societatea a vândut această cantitate de cherestea, fără a înregistra în contabilitate veniturile aferente, precum și taxa pe valoare adăugată colectată, drept pentru care au recalculat adaosul comercial și TVA aferentă acestei lipse din gestiune.

Având în vedere că la inventarierea din data de 31.12.2015 nu au fost stabilite diferențe de stocuri, a rezultat că lipsa este aferentă perioadei 01.01.2016 – 24.11.2016, data efectuării inventarierii.

Societatea motivează prin contestație că această cantitate de cherestea a fost consumată (arsă) la cazanul de presiune pentru aburirea intensă a cherestelei în perioada ianuarie 2014 – octombrie 2016, pentru care a omis să facă bonuri de consum.

Face mențiunea că a formulat plângere împotriva procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria CCS nr..... pentru săvârșirea faptei prevăzute de art.19 alin.1 lit.h) din Legea nr.171/2010, iar prin Decizia nr..... din 01.11.2017 pronunțată în dosarul nr.3687/227/2016, Tribunalul Suceava a admis plângerea contravențională și a anulat procesul verbal.

A invocat faptul că instanța de judecată a reținut că prin raportul de expertiză extrajudiciară, necontestat de organul constator al contravenției silvice, X S.R.L. a făcut dovada consumului cantității de 542,41 m.c. cherestea în intervalul 2014 - 2016 pentru funcționarea cazanului de abur.

Față de susținerile contestatoarei, prin adresa nr....., organul de soluționare a solicitat societății să transmită raportul de expertiză extrajudiciară la care face referire în contestație.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....., X S.R.L. a transmis raportul de expertiză la care a făcut referire în contestație.

Cu adresa nr....., raportul de expertiză extrajudiciară a fost transmis Inspecției fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava pentru analiză și transmiterea punctului de vedere referitor la documentul invocat în cuprinsul contestației.

Prin adresa nr..... înregistrată sub nr....., Inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, a comunicat următoarele:

*Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară instalației pentru construcții întocmit de expert tehnic Andrieș Dan - Emil la S.C. X S.R.L. a avut următorul obiectiv "capacitatea de consum a centralei termice pe lemn utilizată de subscrisa, randamentul acesteia și, deci, valorificarea pentru consum propriu, în vederea funcționării acestei centrale în scopul pentru care aceasta se regăsește în incinta complexului uzinal, a cantității de cherestea diferite sortimente pretins valorificată fără documente de proveniență legală".*

*Față de cele menționate în raportul de expertiză tehnică extrajudiciară, în ceea ce privește cantitatea de cherestea presupusă a fi consumată ca și combustibil la centrala termică, nu suntem de acord din următoarele considerente:*

*- conform rapoartelor de producție, cheresteaua nu a fost înregistrată pe calități din care să rezulte că cea folosită ca și combustibil este de **calitate inferioară**;*

*- la data efectuării controlului, societatea nu prezenta documente justificative, respectiv **bonuri de consum** prin care ar fi putut să justifice aceste consumuri de cherestea;*

*- cheresteaua justificată de societate ca fiind folosită ca și combustibil la centrală **nu a fost scăzută din SUMAL**;*

*- la **inventarierea** efectuată de societate la **31.12.2015** a stocurilor de cherestea, nu au fost constatate diferențe între cantitatea faptică și scriptică, aspect care infirmă susținerea societății că anumite cantități de cherestea au fost utilizate pentru funcționarea cazanului cu abur.*

Organele de inspecție fiscală concluzionează că expertiza extrajudiciară a stabilit doar capacitatea de consum a centralei din dotarea X S.R.L., nu și dovada consumului cantității de 542,41 m.c. cherestea lipsă din stoc, drept pentru care își mențin punctul de vedere înscris în Decizia de impunere nr. ....

Se reține în primul rând faptul că organul fiscal nu a fost parte în litigiul invocat de contestatoare, care a făcut obiectul dosarului nr. .... obiectul dedus judecării fiind diferit de actul administrativ fiscal contestat în cauză - Decizia de impunere nr.F.....De asemenea, se observă faptul că expertiza extrajudiciară a avut în vedere o perioadă de 3 ani, cuprinsă între 2014 și 2016, în timp ce lipsa din gestiune de 542,41 m.c. a fost constatată de organele de control pentru perioada 01.01.2016 - 24.11.2016.

Este evident că o expertiză extrajudiciară, pentru a fi opozabilă organului fiscal, cum pretinde contestatoarea, ar fi trebuit să aibă în vedere strict perioada verificată în care s-a constatat lipsa în gestiune, respectiv 01.01.2016 - 24.11.2016.

Cel puțin sub acest aspect, concluziile din raportul de expertiză sunt astfel neconcludente.

De altfel, la pct.5 din raport se menționează: *combustibilul utilizat la alimentarea cazanului = **cherestea aburită de proastă calitate și rumeguș***, iar în finalul raportului:

se poate considera că pentru funcționarea cazanului în perioada **2014 - 2016** s-au consumat 543 m.c. cherestea de diverse sortimente [...], cu următoarea notă: *acest calcul s-a efectuat considerându-se că întreaga cantitate de cherestea tivita a intrat în procesul de aburire.*

De asemenea, contrar susținerilor contestatoarei, soluția pronunțată de Tribunalul Suceava în dosarul nr..... nu este opozabilă organului fiscal în condițiile art.435 Cod procedură civilă, dispoziții legale conform cărora *hotărârea judecătorească este obligatorie și produce efecte numai între părți și succesorii acestora.*

Astfel, niciun raport de expertiză nu poate suplini absența documentelor contabile întocmite conform normelor legale în materie, respectiv a bonurilor de consum, pentru a dovedi consumul mare de cherestea pretins a fi utilizat drept combustibil.

Contestatoarea omite faptul că la data de 24.11.2016, s-a efectuat inventarierea stocului factic în prezența reprezentantului său, neavând documente justificative pentru lipsa din gestiune a cantității de 542,41 m.c. cherestea.

Nu a avut în vedere că pentru anii 2014 și 2015 s-au efectuat inventarii ale stocului de marfă, iar potrivit constatărilor organului de inspecție fiscală nu au fost constatate diferențe.

De asemenea, susținerea administratorului societății din Nota explicativă dată cu ocazia inventarierii de către organele de specialitate din 24.11.2016, potrivit căreia cantitatea identificată lipsă în gestiune ar fi fost arsă în perioada **ianuarie 2014 – octombrie 2016**, nu a fost probată de contestatoare.

Consumul (arderea) unei anumite cantități în cursul anilor 2014 și 2015 ar fi fost relevant cu ocazia inventarierii de la sfârșitul fiecărui an, ceea ce nu s-a dovedit în cauză.

În orice caz, chiar dacă s-ar admite ideea că respectiva cantitate s-a consumat, conform susținerilor reprezentantului societății contestatoare, așa cum s-a reținut de către organul fiscal, ceea ce este relevant sub aspect fiscal este lipsa documentelor justificative în sensul consumului, respectiv bonuri de consum sau alte documente care să ateste acest lucru.

În concluzie, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în procedura de contestare, X S.R.L. nu a prezentat bonuri de consum sau alte documente care să ateste consumul de cherestea, astfel încât nu pot fi luate în considerare susținerile contestatoarei cu privire la aspectele enunțate mai sus, respectiv că întocmirea bonurilor de consum pentru lemnul utilizat în procesul de obținere a agentului termic prin intermediul centralei, de dimensiune și capacitate ridicată, era opțională.

**În drept**, cu privire la inventarierea patrimoniului, în cauză sunt aplicabile prevederile Anexei 1 la OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*2.(1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:*

*a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege; [...].*

*40.[...] (2) În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impute persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire.*

*45. (1) Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de*

inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

*Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.*

Din aceste prevederi legale se reține că în temeiul Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, entitățile au obligația să efectueze inventarierea patrimoniului la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului sau a altor persoane care are obligația gestionării patrimoniului.

Totodată, se reține că diferența stabilită în minus reprezintă prejudiciu și se recuperează de la persoanele vinovate, rezultatele inventarierii se înscriu în Registrul - inventar și se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la impozitul pe profit, în cauză sunt aplicabile prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**Art.25** *Cheltuieli (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.[...].*

Cu privire la TVA, sunt aplicabile prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**Art. 299** *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...].*

Din prevederile legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a disp. art.25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aceste considerente, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, în conformitate



cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015.

Pentru aceste considerente, Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

### **DECIDE:**

**Art.1** Respingerea, ca **neîntemeiată**, a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. ....emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspekția fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

**Art.2** Serviciul soluționare contestații 2 va comunica decizia contribuabilului și Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Inspekția fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac. Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava.