

DECIZIA nr. 2.412 din 2020

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.R.L.,

înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./20.02.2017
și reînregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./16.10.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .x./14.10.2019, înregistrată sub nr. BVR_REG1 .x./16.10.2019, cu privire la reluarea procedurii de soluționare 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./20.12.2016, ca urmare a pronunțării unei soluții definitive pe latura penală, prin Încheierea penală nr. .x./CP/2019 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr. .x./2019.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura A.J.F.P. .X. sub nr. .x./09.02.2017, completată prin adresele înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./20.03.2017 și nr. BVR_REG2 .x./27.04.2017, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./20.12.2016, (denumită în continuare „Decizia de impunere nr. .X./20.12.2016”) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./20.12.2016, comunicată societății prin remitere sub semnătură de primire în data de 27.12.2016, conform semnăturii reprezentantului societății aplicată pe adresa nr. .x./23.12.2016 de înaintare a deciziei de impunere, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei, din care societatea contestă suma de .x2. lei compusă din:

- .x3. lei impozit profit;
- .x4. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .x5. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prin decizia nr. 585/2017 Serviciul soluționare contestații 1 a dispus următoarele soluții:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru următoarele sume:
 - .x6. lei impozit pe profit;
 - .x4. lei TVA;
 - .x5. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.
- suspendarea soluționării contestației pentru impozitul pe profit în sumă de .x7. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./20.12.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Brașov – A.J.F.P. .X.,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, referitor la suma de **.x7. lei.**

Prin adresa nr. .x./14.10.2019, înregistrată sub nr. BVR_REG1 .x./16.10.2019 organele de inspecție fiscală au transmis Ordonanța de clasare din 28.05.2019 din dosarul nr. .x./P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., menținută prin Ordonanța nr. .x./2/2019 din 19.07.2019 a Prim-Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., precum și Încheierea penală a Tribunalului .X. nr. .x./CP/2019, definitivă, pronunțată în dosarul nr. .x./2019.

Constatând că motivele care au determinat suspendarea nu mai subzistă și că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, 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 va relua procedura administrativă, în conformitate cu art. 277 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru care soluționarea contestației a fost suspendată, societatea susține următoarele:

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./09.02.2017, societatea .X. S.R.L. contestă încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de **.x8. lei**, aferente achiziției de material lemnos care nu are proveniență legală, înregistrată în evidența contabilă ca fiind achiziționate de la S.C. .Y. S.R.L. și S.C. .Z. S.R.L. și aduce în susținere următoarele argumente:

Societatea consideră că prin faptul că organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca deductibile cheltuielile aferente achiziției de .x. mc material lemnos (.x. + .x.) pe motivul că aceasta nu are o proveniență legală având în vedere că această cantitate de masă lemnoasă nu a fost înregistrată și pentru care nu s-au introdus documente în sistemul Sumal - care avea probleme de nefuncționalitate în perioada de implementare - a încălcat principiul bunei credințe.

Contestatorul susține că prin verificarea documentelor contabile și fiscale, și fără coroborarea cu alte probe concludente, organul fiscal, neavând competențe de-a analiza elemente tehnice și nu poate ajunge la concluzia că materialul lemnos achiziționat nu are proveniență legală.

În acest sens .X. S.R.L. precizează că masa lemnoasă achiziționată este certă, proveniența acesteia putându-se stabili, transabilitatea bunurilor comercializate indicând clar circuitele legale.

Societatea precizează că organele de control, cu ocazia inspecției fiscale efectuată la furnizorul .Y. S.R.L., vizând perioada până la 30.11.2014, nu a avut suspiciuni privind operațiunile de aprovizionare ale acestei societăți, iar obligația de plată trebuia determinată în sarcina furnizorului societății sau în sarcina primului comerciant care a întrerupt lanțul economic. Cu toate acestea, organul fiscal emite suspiciuni nefundamentate asupra realității achizițiilor efectuate, cu implicații fiscale la nivelul tuturor achizițiilor efectuate de societate de la .Y. S.R.L.

În lumina acestor constatări, societatea contestatară susține că organele de inspecție au încălcat următoarele principii comerciale:

- principiul realității operațiunilor comerciale, având în vedere că organelor fiscale cu atribuții de control le revine sarcina de a proba faptul că anumite operațiuni, într-un anumit circuit financiar, nu au existat în fapt. În speță nu s-a dovedit «fictivitatea» operațiunilor pe care societatea le-a înregistrat în evidența contabilă;

- principiul prezumției de legalitate, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu fac dovada prin probe certe și de necontestat că operațiunile comerciale nu au fost legale, iar în speță nu s-a dovedit «nelegalitatea» operațiunilor, acestea sunt în concordanță cu prevederile legale din perspectiva calității de beneficiar a achizițiilor de care societatea a beneficiat;

- principiul răspunderii personale, în sensul că răspunderea personală este a celui care se face vinovat de încălcarea prevederilor legale. Aceasta nu poate fi transmisă unei alte persoane juridice cu care cel căruia îi incumbă aceste obligații fiscale clare are raporturi comerciale.

De asemenea, societatea invocă exercitarea incorectă a dreptului de apreciere a probelor de către organele de inspecție fiscală, în primul rând pentru faptul că constatările au fost fundamentate pe erori materiale (preluare date din bazele de date ale programul Sumal) și nu pe constatările organelor de specialitate din cadrul ocoalelor silvice și garda forestieră, organul fiscal substituind organelor de cercetare penală și instanțelor de judecată, stabilind fără nicio probă că înscrisurile pe baza cărora s-au înregistrat în contabilitate masa lemnoasă, nu sunt reale, iar în al doilea rând aprecierea stării fiscale este întemeiată pe constatări incomplete, fără a indica împrejurările care constituie probe concludente, bazându-se doar pe impresiile personale ale celor care au efectuat inspecția fiscală.

Contestatorul susține că .X. S.R.L. a făcut obiectul unor verificări ale organelor de specialitate (Ocoale Silvice, Garda Forestieră) în partizile de exploatare, încheindu-se acte de control, în care nu se menționează neconcordanțele cu privire la raporturile din programul Sumal și mai mult decât atât nu sunt suspiciuni cu privire la proveniența masei lemnoase.

De asemenea, societatea susține că justifică cheltuielile cu costul materialului lemnos descărcat din gestiune.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR REG2 .x./20.03.2017, societatea completează contestația cu documente ca registrul de evidență intrări-ieșiri materiale lemnoase, contracte de vânzare masă lemnoasă, facturi fiscale împreună cu avizele de însoțire primare, registru unic de control, proces verbal de control, raportări Sumal.

Totodată prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR REG2 .x./27.04.2017, societatea completează contestațiile depuse anterior cu următoarele argumente și documente:

În primul rând societatea invocă prescripția extinctivă a aplicării sancțiunii având în vedere că faptele la care se face referire în actul de control,

s-au produs în anul 2014, iar sancțiunea se aplică în luna decembrie 2016, deci peste termenul de prescripție prevăzut.

În al doilea rând, societatea menționează că răspunde pentru actele sale de comerț și nu pentru alte firme, neavând drept de a verifica activitățile vânzătorilor. Societatea consideră că dacă avizelor de însoțire primare/secundare, cu regim special, se adaugă contractele, facturile încheiate între părți, relația comercială se poate derula.

În al treilea rând, sistemul informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase a avut o perioadă de inițiere când softurile nu funcționau perfect și continuu, iar nicio firmă din județul .X. nu au confirmări de primire raport Sumal decât pe lunile aprilie, octombrie, noiembrie și decembrie 2014, de aceea evidențele din bază de date ale unui operator sunt complet diferite de cele furnizate/înregistrate de Garda Forestieră Brașov. Totodată, societatea menționează că datele introduse de către societăți în Sumal Agent nu pot fi modificate, ca atare falsificarea (ajustarea) unor date este imposibilă.

Societatea arată că legislația în domeniu și aplicația Sumal permitea în anul controlat crearea oricăror gestiuni temporare, fără ca acesta să se regăsească numai în depozite finale.

La referirea că emiterea de avize de însoțire a materialului lemnos pentru cantități ce nu pot fi încărcate pe mijloacele de transport sunt contrare prevederilor legale, societatea precizează că acest lucru nu conduce la confiscarea bunului și nu era reglementată sau restricționată predarea materialului lemnos în platforma primară între două societăți comerciale; această practică a fost unitară, în toată țara.

Avizele de însoțire primară în cauză erau emise pentru a se putea schimba proprietarul, gestiunea temporară și a se realiza facturarea/încasarea masei lemnoase.

Ca și exemplu societatea prezintă în susținere următoarele cazuri:

-factura fiscală nr. .x./05.11.2013 și avizul de însoțire primar nr. .x./28.10.2013 încheiate de către RNP Romsilva - Ocolul Silvic .A. Județul Alba, care arată vânzarea a .x. mc în platforma primară (anexa nr. 101 și 102);

- factura fiscală nr. .x./29.04.2014 și avizul de însoțire primar nr. .x./30.04.2014 și nr. .x./02.10.2014 încheiate între SC .Z. SRL și SC .Y. SRL, care arată vânzarea - cumpărarea a .x. mc în rampa primară a partizii .x. .B., Ocolul Silvic .C., județul .G. (anexele nr. 103-105).

Societatea susține că prevederile APV sunt estimative, cu o eroare de 5-10% din volum. La aceste procente se pot scădea pierderile tehnologice de exploatare, crăcile care rămân pe suprafața parchetului, coaja nevalorificabilă, astfel că rezultatul exploatării poate să difere într-un procent de peste 20%.

Un alt aspect general, cuprins în notă de control este aceea a informațiilor primite de la ocoalele silvice referitoare la gestiunile/volumele de pe suprafața parchetului, din rampa sau rezultatul exploatării unei partizi de către un agent economic. Acestea sunt inexacte, aproximative, declarate de agent fără un inventar faptic la fața locului. Prin aceste deficiențe se pot strecura greșeli cantitative.

Perioada de expediere a materialului lemnos exploatat putea să depășească data reprimirii parchetului, fără restricționarea la un număr de zile. De asemenea zilele de control al exploatării/reprimirii se puteau înregistra eronat.

Aceste considerații generale se vor regăsi explicitate pentru fiecare partidă/APV (pct.1-18) și aviz de însoțire primar/secundar (19-25) verificate, astfel:

1) APV .x. - OS .A., partida .x.

Se apreciază că .x. mc sunt fără proveniență legală nefiind declarați prin programul Sumal ca livrați între SC .Y. SRL și SC .X. SRL.

Prin interogarea sistemului informațional Sumal Agent secțiunea rapoarte, lista avizelor, prin captura de ecran se dovedește operarea livrărilor și raportarea Avizului de însoțire primar (AIP prescurtat în continuare) nr. .x./28.05.2014, APV .x., .x. mc lemn rotund fag (anexa nr. 1);

2) APV .x. - OS .D., partida .x.

Se constată eronat că potrivit situației rezultatele exploatării conform datelor din server-ul central Sumal din APV nr. .x. nu a fost exploatată masa lemnoasă.

În afara de procesul verbal de control al exploatării cu nr. .x./31.10.2014 și procesul verbal de reprimire a parchetului, înregistrat în Sumal sub nr. .x./30.11.2014, care demonstrează fizic, la fața locului - în teren - exploatarea partizi, se anexează rezultatul exploatării Sumal Agent APV .x. - total .x. mc, raportat de SC .Y. SRL (anexa nr. 2.1).

Se face mențiunea că, conform situației „Avize emise de către SC .Y. SRL” cantitatea lemnoasă înscrisă în avizul având nr. .x. nu a fost declarată în programul Sumal. Prin interogarea proprie rezultă că și acest lucru nu este adevărat - prin avizul cu numărul de mai sus s-a expedit din APV .x. - .x. mc între SC .Y. SRL și SC .X. SRL (anexa nr. 2.2).

Prin cele două anexe se dovedește proveniența legală a cantității de .x. mc.

Suplimentar se prezintă și actele de controlul exploatării partizii nr. 659319 întocmite de către reprezentantul ITRSV .X., dl. .Z., care arată că volumul de .x. mc este introdus în Sumal, că este constituită gestiune temporară la drum auto care se descarcă prin transport către SC .X. SRL (anexa 2.3).

3) APV .x. - OS .E.

Sunt considerați fără proveniență legală .x. mc întrucât SC .Y. SRL nu i-ar fi declarat în Sumal. Interogarea Sumal a fost realizată incorect în anexa 3.1. și 3.2., dovedindu-se că avizul nr. .x. și nr. .x. au fost declarate.

4) APV .x. - OS .F.

Pentru această partidă sunt înregistrate mai multe constatări eronate. Prima ar fi aceea ca potrivit „Rezultatelor exploatării” din server-ul central Sumal din APV nr. .x. a fost declarată o cantitate de .x. mc masă

lemnoasă exploatată. Această cantitate este înregistrată eronat, în evidența anexată cantitatea raportată fiind de .x. mc.

Suplimentar, prin PV reprimire nr. .x./14.03.2014 rezultatul exploatării consemnat este de .x. mc.

Se arată că .x. mc nu au fost declarați în programul Sumal: incorect în anexa 4.2 se evidențiază că prin AIP nr. .x./10.04.2014 s-a expedit cantitatea menționată între SC .Y. SRL și .X. SRL din APV .x.. Prin urmare și această cantitate de .x. mc are proveniență legală și este înregistrată corect de către SC .X. SRL. (Anexa 4.3)

5) APV .x. - OS .G.

Prima abatere constatată ar fi aceea că SC .Y. SRL a declarat în programul Sumal o cantitate de .x. mc incorect, cantitatea raportată la Rezultatul exploatării APV în cauză este .x. mc; această cantitate este apropiată de .x. mc, prevederile APV (precizie $\pm 5\%$), menționată și în procesul verbal de reprimire, înregistrat în Sumal sub nr. .x./25.06.2014 (anexa 5.1).

Diferența de .x. mc a fost și ea înregistrată în Sumal atât de către vânzător cât și de cumpărător - AIP nr. .x./01.04.2014 - anexele 5.2 și 5.3, dovedind proveniența legală.

6) APV .x. - OS .E.

Rezultatul exploatării raportat în Sumal de către SC .Y. SRL pentru această partidă este de .x. mc - anexa 6.1, nu de .x. mc cum a precizat organul de control.

De asemenea .Y. SRL înregistrează în Sumal lista avizelor - avizul nr. .x./03.04.2014, .x. mc, având ca destinatar pe SC .X. SRL (anexa nr. 6.2).

În baza celor două înregistrări din anexele 6.1 și 6.2 se probează proveniența legală a masei lemnoase.

7) APV .x. - OS .G.

Rezultatul exploatării partizii în cauză este de .x. mc potrivit anexei nr. 7.1 nu de .x. mc înscriși eronat în actul de control.

.Y. SRL a înregistrat în Sumal Agent AIP nr. .x./04.04.2014, conform lista avizelor de însoțire, .x. mc din APV .x. (anexa 7.2), iar în acest fel se probează proveniența legală pentru această cantitate.

8) APV .x. - OS .G. partida .x.

Idem 7- rezultatul exploatării mc anexa 8.1
- Raportarea AIP nr. .x./01.04.2014
- APV .x. cu .x. mc.

9) APV 654079 OS Dealul .X.lui - partida .x.

Idem 7 și 8 - rezultatul exploatării .x. mc, anexa 9.1.
- Raportarea AIP .x./01.04.2014 cu .x. mc.

10) APV .x. - OS .C. partida .x.

Idem - rezultatul exploatării .x. mc, anexa 10.1
- Raportarea AIP nr. .x./17.04.2014 cu .x. mc.

11) APV .x. OS .A.

Idem - rezultatul exploatării .x. mc (anexa 11.1).

- Raportarea AIP nr. .x./28.04.2014 - .x. mc (anexa 11.2).

- Având în vedere că înregistrările celor două documente s-a realizat în programul Sumal nu este posibilă nicio confiscare valorică.

12) APV .x. - OS .A. - Pr. lui .F. - Idem 11

13) APV .x. OS .G. partida .x. .H.- idem 11

14) APV .x. OS .I. NAM - idem 11-13.

Suplimentar se prezintă și actele de controlul exploatării partizii nr. .x. întocmite de către reprezentantul ITRSV Brașov, dl. .Z., care arată că volumul de .x. mc este fasonat și depozitat în platforma primară la drum auto iar începând cu data de 22.09.2014 până la data de 04.10.2014 SC .X. SRL transportă materialul lemnos - anexa 14.1.

15) APV .x. - OS .I. .J.

Afirmația că SC .Y. SRL nu putea achiziționa o cantitate de .x. mc lemn rotund fasonat având ca proveniență APV menționat este falsă.

Controalele exploatării din 06.10.2014 s-au realizat prin aprecieri vizuale, fără inventar exact, piesă cu piesă. Dacă la acea dată erau exploatați cca. .x. mc aceștia puteau fi chiar cei .x. mc în cauză.

Având în vedere că raportările rezultatelor exploatării și ale avizului nr. .x./15.09.2014 s-au realizat în Sumal aprecierea că .x. mc sunt fără proveniență legală este incorectă.

Actele de controlul exploatării partizii nr. .x. întocmite de către reprezentantul ITRSV Brașov, dl. .Z., arată exploatarea întregii partizi și transportul, la data controlului, a .x. mc (anexa 14.1).

16) APV .x. - OS .G. partida .x. .K.

Având în vedere că datele sunt raportate în Sumal, că data reprimirii este 30.06.2014, avizul nr. .x. a fost eliberat legal în data de 25.09.2014 iar lemnul nu poate fi confiscat valoric.

17) APV .x. - OS Dealul .X.lui

Rezultatul exploatării partizii este, potrivit anexei nr. 17.1 de .x. mc, nu de .x. mc cum prezintă organul de control iar cantitatea de .x. mc/AIP nr. .x./10.04.2014 este raportat în Sumal (anexa nr. 17.2)

Aceste două probe arată proveniența legală a masei lemnoase.

18) APV .x. - OS Dealul .X.lui - partida .x.

Interogarea programului Sumal arată rezultatul exploatării pentru partida în cauză la un volum de .x. mc (anexa 18.1) față de .x. mc consemnați în actul de control iar cantitatea de .x. mc a fost raportată (înregistrată) dovada regăsindu-se în anexa nr. 18.2.

19) Avizul de însoțire primar seria ML nr. .x./23.07.2014 a fost declarat în programul Sumal (anexa 19).

20) AIP nr. .x., .x., .x., .x. și .x. emise de către SC .Y. SRL pentru SC .X. SRL sunt declarate și înregistrate în programul Sumal (anexele 20.1-20.4).

21) AIP - AS nr. .x./25.04.2014 este declarat în Sumal conform anexei nr. 21.

22) AIP nr. .x. a fost înregistrat în Sumal dovada regăsindu-se în anexa nr. 22.

23) AIP nr. .x., .x., .x./03.05.2014 sunt înregistrate în Sumal (anexa nr. 23).

24) AIP nr. .x./11.04.2014 este raportat în Sumal (anexa nr. 24).

25) AIP nr. .x./18.04.2014 este raportat în Sumal vezi anexa nr. 25.

De menționat faptul că firma S.C. .X. S.R.L a mai fost verificată de ITRSV (Garda Forestieră) în cursul anului 2014, fără a se înregistra nereguli în programul Sumal. De exemplu la O.S. .D. P .x., O.S. .I. P.x. și P.x. au fost verificate de către organele de control ITRSV cum se poate vedea și în procesele verbale de control nr. .x./31.10.2014 la O.S. .D., nr. .x.6 și .x. din 27.10.2014 O.S. .I. R.A.

Societatea menționează faptul că dacă erau nereguli la raportarea Sumal sau la documentele de proveniență a materialului lemnos ar fi fost reținute de atunci în procesele verbale mai sus menționate.

În susținerea contestației anexează următoarele documente:

-confirmări de primiri raportări Sumal (.Y. SRL) pentru lunile aprilie, octombrie, noiembrie și decembrie 2014;

-confirmări de primiri raportări Sumal (.Y. SRL) pentru lunile ianuarie-decembrie 2014;

-factura fiscală RNP Romsilva - .x. mc din 05 noiembrie 2013 către SC .Y. SRL și aviz de însoțire primar nr. .x.;

-factura fiscală S.C. .Z. SRL nr. .x./29.04.2014 către S.C. .Y. SRL și aviz de însoțire primar nr. .x./30.04.2014; aviz de însoțire primar nr. .x./02.10.2014;

-Contract de colaborare .W. - SC .Z. SRL;

-proces verbal control nr. 31.10.2014 SC .Y. SRL și nota de constatare .x./31.10.2014;

-adresa SC .Z. SRL către SC .X. SRL privind avizul original nr. .x./19.08.2014;

În concluzie, contestatorul consideră că anularea unor cheltuieli pentru care societatea dovedește existența și proveniența mărfurilor comercializate și din a căror comercializare societatea a obținut venituri impozabile, este un act total nedrept.

În susținerea contestației .X. S.R.L. invocă prevederile art. 6 și art. 12 din Codul de procedură fiscală și art. 5 din H.G. nr. 996/2008.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./20.12.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul

A.J.F.P. .X., au stabilit suplimentar în sarcina societății comerciale .X. S.R.L. obligații fiscale de plată în sumă totală de .x1. lei, din care societatea contestă suma de .x2. lei compusă din:

- .x3. lei impozit profit;
- .x4. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .x5. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prin decizia de soluționare a contestației nr. 585/2017 s-a dispus următoarele:

- suspendarea soluționării contestației pentru impozitul pe profit în sumă de .x7. lei;
- respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru următoarele sume:
 - .x6. lei impozit pe profit;
 - .x4. lei TVA;
 - .x5. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .x7. lei:

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .x8. lei aferente achizițiilor de .x. mc de material lemnos în perioada aprilie 2014 - septembrie 2014, înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor fiscale emise de societățile S.C. .Y. S.R.L. și S.C. .Z. S.R.L., având ca proveniență APV-urile și avizele de însoțire primare prezentate la punctul III al prezentei decizii.

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:

1. Cu privire la aspectele de procedură, organul de soluționare a contestației prin decizia nr. 585/2017 a respins contestația ca neîntemeiată.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .x7. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin structura specializată de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii suplimentare a impozitului pe profit, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese care este situația de fapt fiscală.

În fapt, în urma verificării societății contestate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada aprilie 2014 - septembrie 2014 în cazul achizițiilor de material lemnos de la societățile comerciale .Y. S.R.L. și .Z. S.R.L. există neconcordanțe între documentele de proveniență al materialului lemnos achiziționat și între cantitățile înregistrate în sistemul Sumal, precum și între datele înscrise în documentele de achiziție (factură, aviz).

Pentru aceste motive, organele de control nu au acceptat ca deductibile cheltuielile aferente achiziției de material lemnos de la aceste două

societăți în sumă totală de .x8. lei și au sesizat organele de cercetare penală cu privire la faptul că societatea a evidențiat, în actele contabile sau în alte documente legale, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale.

În susținerea contestației societatea reclamă faptul că programul Sumal avea probleme de nefuncționalitate în perioada de implementare, iar masa lemnoasă achiziționată este certă, proveniența acesteia rezultă din contractele de vânzare-cumpărare de la diferite ocoale silvice, precum și din documentele anexate la contestație.

Totodată, contestatorul susține că .X. a făcut obiectul unor verificări ale organelor de specialitate (Ocoale Silvice, Garda Forestieră) în partizile de exploatare, încheindu-se acte de control, în care nu se menționează neconcordanțele cu privire la raporturile din programul Sumal și mai mult decât atât nu sunt suspiciuni cu privire la proveniența masei lemnoase.

Cu privire la avizele de însoțire primară care conțin cantități mari de material lemnos, societatea susține că acestea erau emise pentru a se putea schimba proprietarul, gestiunea temporară și pentru a se realiza facturarea/încasarea masei lemnoase, iar legislația în domeniu și aplicația Sumal permitea în anul controlat crearea oricăror gestiuni temporare, fără ca acesta să se regăsească numai în depozite finale.

În drept, în materia impozitului pe profit, pentru anul 2014, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care

angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, iar 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.

De asemenea, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Prevederile normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, aprobate prin Hotărâre nr. 996 din 27 august 2008 și Ordinul nr. 583/2008 pentru aprobarea Metodologiei privind organizarea și funcționarea sistemului informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase (Sumal) și obligațiile operatorilor economici legate de acesta (în vigoare de la 23 septembrie 2008 până la 20 octombrie 2014, fiind abrogat și înlocuit prin Ordin 837/2014), în vigoare în perioada tranzacțiilor comerciale între societatea contestată și cele 2 societăți furnizoare, respectiv aprilie - septembrie 2014, au prevăzut acele documente de proveniență și de însoțire a materialelor lemnoase pe baza cărora se poate desfășura activitatea de comerț și exploatare a materialului lemnos, precum și modul cum se completează și se eliberează aceste documente.

Din documentele aflate la dosarul cauzei și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, rezultă următoarele aspecte:

Urmare verificării efectuată, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .x8. lei aferente achizițiilor de .x. mc de material lemnos în perioada aprilie 2014 - septembrie 2014, înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor fiscale emise de societățile S.C. .Y. S.R.L. și S.C. .Z. S.R.L., având ca proveniență APV-urile și avizele de însoțire primare după cum urmează:

-achiziții de la S.C. .Y. S.R.L.:

1. APV .x. - OS .A. Partida .x.;
2. APV .x. - OS .D. Partida .x.;
3. APV .x. - Ocolul Silvic .E.;
4. APV .x. - Ocolul Silvic .F.;
5. APV .x. - Ocolul Silvic .G.;
6. APV .x. - Ocolul Silvic .E.;
7. APV .x. - Ocolul Silvic .G.;
8. APV .x. - Ocolul Silvic .G. - P .x.;
9. APV .x. - Ocolul Silvic Dealul .X.lui - Partida .x.;
10. APV .x. - Ocolul Silvic .E. P 1188 - .x.;
11. APV .x. - Ocolul Silvic .A.;
12. APV .x. - Ocolul Silvic .A. – Pr. lui .F.;
13. APV .x. - Ocolul Silvic .G. - .H. .x.;

14. APV .x. - Ocolul Silvic .I. - .x.;
15. APV .x. - Ocolul Silvic .I. - .J.;
16. APV .x. - Ocolul Silvic .G. - .K.- P .x.;
17. APV .x. - Ocolul Silvic Dealul .X.lui;
18. APV .x. - OS Dealul .X.lui Partida .x.;
19. Avizul de însoțire primar seria ML nr. .x./23.07.2014;
20. Avizele de însoțire primare seria ML nr. .x./02.04.2014, nr. .x./02.04.2014, nr. .x./01.04.2014 și nr. .x./29.09.2014;
21. Avizul de însoțire secundar seria AS nr. .x./25.04.2014;
22. Avizul de însoțire primar seria ML nr. .x. având ca proveniență avizul nr. .x.;
23. Avizul de însoțire primar seria ML nr. .x. având ca proveniență avizul nr. .x.;
24. Avizul de însoțire primar seria ML nr. .x. având ca proveniență avizul nr. .x.;
- achiziții de la S.C. .Z. S.R.L.:
25. Avizul de însoțire primar seria ML nr. .x./19.08.2014.

Recapitulând neconcordanțele constatate de organele de control față de documentele prezentate de societatea contestatoare în vederea justificării cheltuielilor deduse, din raportul de inspecție fiscală s-a reținut următoarele:

- din informațiile transmise de furnizor (avize) către organele forestiere, a rezultat că cantitatea de masa lemnoasă exploatată din APV a fost livrată către alte societăți;

- necorelare din punct de vedere a datei la care a fost exploatat materialul lemnos și datei când a fost transportat (dată avizului este ulterioară datei finalizării exploatării și datei procesului verbal de reprimire a parchetului, fără ca să rămâne stoc pe platforma primară;

- din actul de punere în valoare a rezultat că furnizorul nu a declarat livrări de lemn către societatea;

- avizele de însoțire emise de furnizor nu conțin document de proveniență sau sunt înscrise alte APV-uri decât pe cele declarate în programul Sumal, acestea conțin ștersături, fiind modificată cantitatea de material lemnos înscris;

- documente neidentificabile din registrul unic, avizele nu conțin poziția registrului de intrare-ieșire material lemnos și punctul de descărcare al materialului lemnos, punct de lucru nedeclarat;

- avize de expediție emise de către furnizor în afara perioadei pentru care a fost emisă autorizația de exploatare;

- cantitatea de material lemnos înscris în documentele de achiziție (factură, aviz de însoțire) a fost declarată de către furnizor ca fiind rămasă în gestiunea societății și ca stoc în rampa primară;

- avize de însoțire a materialului lemnos ce conțin cantități mult mai mari decât ce pot fi încărcate pe un mijloc de transport;

- avizul de însoțire secundar nu conține punctul de încărcare și punctul de descărcare a cherestelei, data emiterii avizului prezintă modificări/ștersături;

- avize de însoțire nedeclarate în Sumal de către furnizor;

- societatea înregistrează intrarea de material lemnos și consumul cantității într-o dată anterioară datei plecării materialului lemnos de la rampa din depozit;

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că din actele verificate, s-a rezultat nerespectarea obligațiilor de evidență și declarare în sistemul Sumal a materialului lemnos achiziționat de la societățile .Y. S.R.L. și .Z. S.R.L., și înregistrat în evidența contabilă de S.C. .X. S.R.L.

Fiind vorba despre neconcordanțe și inadvertențe care au condus la concluzia că materialul lemnos nu are proveniență legală, motiv pentru care a fost transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. sesizarea penală nr. .x./09.02.2017, în care organele de control au prezentat aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./20.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./20.12.2016 și care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Din sesizarea penală nr. .x./09.02.2017 înaintată organelor de cercetare, rezultă că urmare a verificărilor efectuate au fost constatate următoarele deficiențe:

1. - influențe asupra impozitului pe profit

A. achiziții material lemnos care nu are proveniență legală, înregistrat în evidența contabilă ca fiind achiziționat de la S.C. .Y. S.R.L. și S.C. .Z. S.R.L., cheltuieli neacceptate ca fiind deductibile în sumă totală de .x8. lei, aferente cantității de .x. mc de material lemnos care nu are o proveniență legală (.x. achiziționat de la .Y. SRL și .x. achiziționat de la .Z. SRL);

B. achiziții de .x. mc de material lemnos în sumă totală de .x. lei aferente perioadei februarie 2011 – martie 2016 în sumă de .x. lei care nu are proveniență legală, înregistrat în evidența contabilă ca fiind achiziționat de la diverse ocoale silvice și venituri neînregistrate în sumă de .x. lei aferente celor .x. mc materialului lemnos vândut;

2. - influențe asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x. lei, reprezentând TVA colectată aferentă vânzării unei cantități de .x. mc masă lemnoasă;

3. – folosirea disponibilităților bănești ale societății în sumă de .x. lei într-un scop contrar intereselor acesteia.

Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. prin Ordonanța nr. 28.05.2019 din dosarul nr. .x./P/2017 a dispus clasarea cauzei având ca obiect săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Ordonanța de clasare din 28.05.2019 a parchetului a fost menținută prin Ordonanța nr. .x./2/2019 din 19.07.2019 a Prim-Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., precum și Încheierea penală a Tribunalului .X. nr. .x./CP/2019, definitivă, pronunțată în dosarul nr. .x./2019.

Organele de cercetare penală prin Ordonanța de clasare din 28.05.2019 au reținut următoarele:

„Pentru stabilirea corespondenței între datele înscrise în aplicația Sumal și documentele înregistrate în contabilitate de SC .X. SRL, s-a procedat la audierea numitului .W. – consilier Garda Forestieră .X., care a iterat faptul că, organele forestiere au efectuat la rândul lor un control cu privire la relațiile comerciale desfășurate între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .Y. S.R.L. (dar și S.C. .Z. S.R.L.), constând în stabilirea raporturilor transmise de către cele două societăți pentru programul Sumal, constatând faptul că reprezentanții celor două societăți nu au raportat în termenul legal de „până în data de ale lunii pentru luna anterioară”, unele raportări făcându-se după 2-3 zile sau 2-3 luni de zile. Verificările au fost efectuate atât la sediile sociale ale S.C. .X. S.R.L. și S.C. .Y. S.R.L. (care au același sediu social) cât și la sediul Gărzii Forestiere .X. (în arhiva electronică). [...] Conform art. 20, alin. (5) din normele de aplicare ale HG nr. 996/2008 - masa lemnoasă și materialele lemnoase care nu sunt înregistrate și pentru care nu se introduc documente în sistemul Sumal sunt considerate fără proveniență legală – iar modalitatea de sancționare este contravențională și este prevăzută de art. 3 și 4 din HG 996/2008 (atât cele nedecarate cât și cele declarate cu întârziere), fapte care la data actuală sunt prescrise.

Astfel reprezentantul Gărzii Forestiere, a arătat faptul că raportările în Sumal transmise de către cele două societăți nu au fost înregistrate în serverul central Sumal, datorită unor erori de sistem, raportările fiind trecute automat în alte foldere. Doar în momentul verificării (ca urmare a solicitărilor din partea societăților) s-au identificat raportările lunilor care lipseau și s-au retransmis către serverul Sumal central de către operatorul Gărzii Forestiere. Din acest motiv au apărut neconcordanțele între cele transmise către ANAF și datele aflate pe serverul Sumal Central.

În plus, la solicitarea organelor de poliție s-a reconfirmat raportarea în serverul Sumal a datelor transmise de către .X. SRL și .Y. SRL ocazie cu care s-a constatat, prin procesul verbal nr. 05.09.2018, că **avizele de material lemnoș identificate de către reprezentanții A.J.F.P. .X. figurează în totalitate în aplicația Sumal datorită remedierii erorii de sistem, raportările celor două societăți existând transferate în alte foldere fiind identificate de către operatorii din cadrul Gărzii Forestiere .X.**”

Societatea .X. S.R.L. în susținerea contestației a depus capturi de ecran pentru dovedirea transmiterii raportărilor în Sumal, astfel, domnul XY (.x.@yahoo.com) a transmis către adresa de mail Sumal.X.@gmail.com (IB) următoarele documente:

- în data de 2014.02.07 raportarea ianuarie 2014 – subiect: .Y._raportare_Sumal_luna_ianuarie
- în data de 2014.02.11 raportarea ianuarie 2014 – subiect:nico_midia_raport_Sumal_refăcut
- în data de 2014.03.10 raportarea februarie 2014 – subiect: nico_midia_raportare_Sumal_luna_februarie
- în data de 2014.04.09 raportarea martie 2014 – subiect: nico_midia_raport_Sumal_luna_martie
- în data de 2014.05.13 raportarea Aprilie-2014;
- în data de 2014.06.12 raportarea Mai-2014;
- în data de 2014.07.07 raportarea Iunie-2014; (trimis pentru IB);
- în data de 2014.08.08 raportarea Iulie-2014; (trimis pentru IB);

- în data de 2014.09.05 raportarea August-2014; (trimis pentru IB);
- în data de 2014.10.10 raportarea Septembrie-2014; (trimis pentru IB);
- în data de 2014.11.10 raportarea Octombrie-2014; (trimis pentru IB);
- în data de 2014.12.09 raportarea Noiembrie-2014; (trimis pentru IB);
- în data de 2015.01.12 raportarea Decembrie-2014; (trimis pentru IB);

De asemenea sunt listate confirmările de primire al raportărilor astfel:

- s-a primit raportarea Sumal pentru luna Aprilie – data 2014.04.15;
- s-a primit raportarea Sumal pentru luna Octombrie – data 2014.11.20;
- s-a primit raportarea Sumal pentru luna Noiembrie – data 2015.01.06;
- s-a primit raportarea Sumal pentru luna Decembrie – data 2015.01.14;

De asemenea, societatea a anexat la contestație capturi de ecran din programul Sumal ver. 1.6.0.0 (pag. 130-188) atât referitor la societatea .Y. S.R.L. cât și pentru .X. S.R.L. din care rezultă următoarele:

- rezultatele exploatării pentru următoarele APV potrivit bazei de date al societății .Y. S.R.L.: .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x.;

- lista avizelor de însoțire pentru alte documente în perioada: 08.01.2014 – 31.12.2014 emise de .Y. S.R.L.;

- lista avizelor de însoțire emise de .Y. S.R.L. către Expo Trans N.M.N. S.R.L. emise în perioada 08.01.2014-31.12.2014, rezultând din capturile de ecran al programului Sumal, având următoarele numere: .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x., .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x., .x. (APV .x.), .x., .x. (APV .x.), .x. (APV .x.), .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x., .x.;

- lista tuturor avizelor de însoțire emise de .Y. S.R.L. în perioada 01.01.2014-04.04.2017, rezultând că pentru societatea .X. S.R.L. au fost emise următoarele avize:

- .x./01.04.2014, .x./02.04.2014, .x./02.04.2014, .x./02.04.2014, .x./01.04.2014, .x./01.04.2014, .x./01.04.2014, .x./01.04.2014, .x./01.04.2014, .x./01.04.2014, .x./01.04.2014, .x./04.04.2014, .x./03.04.2014, .x./03.04.2014, .x./03.04.2014, .x./01.04.2014, .x./10.04.2014, .x./10.04.2014, .x./11.04.2014, .x./17.04.2014, .x./08.04.2014, .x./10.04.2014, .x./28.04.2014, .x./28.04.2014, .x./14.04.2014, .x./25.04.2014, .x./11.04.2014, .x./01.04.2014, .x./30.04.2014, .x./30.04.2014, .x./03.05.2014, .x./03.05.2014, .x./03.05.2014, .x./03.05.2014, .x./28.05.2014, .x./30.05.2014, .x./12.06.2014, .x./13.06.2014, .x./16.06.2014, .x./13.06.2014, .x./14.08.2014, .x./13.08.2014, .x./29.09.2014, .x./15.09.2014, .x./16.09.2014, .x./28.09.2014, .x./28.09.2014, .x./25.09.2014, .x./02.10.2014, .x./27.10.2014, .x./05.11.2014, .x./07.11.2014, .x./07.11.2014, .x./07.11.2014

- rezultatul exploatării al societății .Y. S.R.L. listată în data de 04.04.2017;

- lista gestiunilor pentru tipul bușteni cu starea temporară al societății .Y. S.R.L. listată în data de 04.04.2017;

- lista gestiunilor pentru toate tipurile cu starea toate stările al societății .X. S.R.L. listată în data de 04.04.2017;

- lista documentelor de intrare în contabilitatea societății .X. S.R.L. în perioada 01.01.2014-31.12.2014 pentru gestiunea de bușteni – gestiunea temporară rampa primară cu starea temporară.

Totodată organele de cercetare penală prin Ordonanța din 19.07.2019 prin care a fost menținută Ordonanța de clasare din 28.05.2019, precizează următoarele:

- „organele de cercetare penală nu a pus sub semnul întrebării cele constatate de organul fiscal, însă din probatoriul administrat s-a apreciat și motivat în mod explicit că fapta cercetată nu este de natură a dispune emiterea rechizitoriului și trimiterea în judecată a inculpatului. [...]

- lipsa unor avize de expediție din contabilitatea societății raportat la autorizația de exploatare, nu este de natură a convinge organul de cercetare penală că privire la fictivitatea anumitor livrări de material lemnos;

- organul fiscal a apreciat fictivitatea anumitor operațiuni desfășurate de agentul comercial raportat exclusiv la cantitățile transportat cu o mașină specifică, însă practica transportatorilor este de a supraîncărca mijlocul de transport de multe ori până la dublul capacității legale.”

Cu privire la avizele de însoțire primare care conțin cantități mari de material lemnos, societatea susține că aceste avize erau emise pentru a se putea schimba proprietarul, gestiunea temporară și a se realiza facturarea/încasarea masei lemnoase.

În speță se reține că potrivit art. 30 alin. (1) din Metodologia privind organizarea și funcționarea sistemului informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase și obligațiile operatorilor economici legate de acesta, aprobat prin Ordinul nr. 583/2008 (în vigoare de la 23 septembrie 2008 până la 20 octombrie 2014, fiind abrogat și înlocuit prin Ordin 837/2014), operatorii economici care exploatează, prelucrează, depozitează sau comercializează materiale lemnoase sunt obligați să opereze în aplicația Sumal Agent seriile și numerele avizelor documentelor cu regim special de transport al materialelor lemnoase.

De asemenea, potrivit normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, aprobate prin Hotărâre nr. 996 din 27 august 2008, în cazul vânzării materialelor lemnoase, expeditorul este persoana vânzătoare și obligația emiterii avizului de însoțire revine acestuia, indiferent de punctul de încărcare, iar destinatarul este persoana cumpărătoare.

În situația în care titularul autorizației de exploatare este și expeditor, iar punctul de încărcare este situat la locul de recoltare a masei lemnoase, în rubrica nr. 3 al avizelor de însoțire se completează elementele de identificare a APV-ului, iar rubrica nr. 8 - specificația - se completează, pe baza măsurătorilor efectuate în momentul încărcării în mijlocul de transport, cu denumirea sortimentelor pe specii sau grupe de specii, dimensiunile și cantitatea.

Astfel, din analiza avizelor ce conțin cantități mari de material lemnos (ex.

- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./01.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./01.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./01.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./03.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./04.04.2014;

- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./07.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./07.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./07.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./08.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./10.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./10.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./10.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./11.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./14.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./17.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./28.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./28.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./30.04.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./28.05.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./30.05.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./23.07.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./11.08.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./19.08.2014.
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./15.09.2014;
- .x. m3 – aviz de însoțire primar nr. .x./25.09.2014;

rezultă că acestea au fost emise doar în scopul schimbării proprietarului, gestiunea temporară și a se realiza facturarea/încasarea masei lemnoase, fără ca prin aceste avize să se fi efectuat transportul materialului lemnos, așa cum susține societatea contestatară, iar din dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție ar fi verificat/analizat acele avize de însoțire primare prin care a fost efectuat transportul materialului lemnos achiziționat de la rampa primară.

Din analiza fișei de magazie 01.04.2014 – 31.12.2015, rezultă că societatea .X. S.R.L. a înregistrat materialul lemnos achiziționat de la societatea .Y. S.R.L. în contabilitate în baza notelor de intrare recepție, data înregistrării fiind data emiterii facturii de achiziție.

Prin raportul de inspecție fiscală (pag. 35) este specificat că ulterior cantitatea de lemn de .x. mc a fost vândută către diverși clienți și s-a făcut descărcarea de gestiune a materialului lemnos, în baza bonurilor de consum.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- cu ocazia inspecției fiscale nu s-a analizat întreaga tranzacție de vânzare-cumpărare material lemnos, fiind analizate doar avizele de însoțire în baza cărora a fost vândută întreaga cantitate de lemn achiziționat, emise pentru a se putea schimba proprietarul, gestiunea temporară și pentru a se realiza facturarea/încasarea masei lemnoase, nefiind analizate avizele cu care s-a transportat materialul lemnos în gestiunea societății .X. S.R.L. sau cu care s-a vândut masa lemnoasă de la rampa primară (gestiune temporară) către diverși clienți.

- nu s-a dovedit suspiciunea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia materialul lemnos achiziționat în cantitate totală de .x. mc nu are proveniență legală, organele de cercetare penală reținând că raportările în Sumal transmise de către cele două societăți nu au fost înregistrate în serverul central Sumal din

cauza unor erori de sistem, iar prin procesul verbal nr. 05.09.2018 s-a constatat că avizele de material lemnos identificate de către reprezentanții A.J.F.P. .X. figurează în totalitate în aplicația Sumal datorită remedierii erorii de sistem;

Prin contestație petenta invocă exercitarea incorectă a dreptului de apreciere a probelor de către organele de inspecție fiscală, în primul rând pentru faptul că constatările au fost fundamentate pe erori materiale (preluare date din bazele de date ale programul Sumal) și nu pe constatările organelor de specialitate din cadrul ocoalelor silvice și garda forestieră, organul fiscal substituind organelor de cercetare penală și instanțelor de judecată, stabilind fără nicio probă că înscrisurile pe baza cărora s-au înregistrat în contabilitate masa lemnoasă, nu sunt reale, iar în al doilea rând aprecierea stării fiscale este întemeiată pe constatări incomplete, fără a indica împrejurările care constituie probe concludente, bazându-se doar pe impresiile personale ale celor care au efectuat inspecția fiscală. Totodată, contestatorul susține că .X. S.R.L. a făcut obiectul unor verificări ale organelor de specialitate (Ocoale Silvice, Garda Forestieră) în partizile de exploatare, încheindu-se acte de control, în care nu se menționează neconcordanțele cu privire la raporturile din programul Sumal și mai mult decât atât, nu au existat suspiciuni cu privire la proveniența masei lemnoase.

În concluzie, contestatorul consideră că anularea unor cheltuieli pentru care societatea dovedește existența și proveniența mărfurilor comercializate și din a căror comercializare societatea a obținut venituri impozabile, este un act total nedrept.

Potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *„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”* iar *„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.”*

În vederea clarificării stării de fapt fiscale, organul de soluționare a contestației, prin adresele nr. .x./26.11.2019 și nr. .x./09.03.2020, a solicitat organului de inspecție fiscală comunicarea unui punct de vedere cu privire la considerentele reținute de organele de cercetare penală, iar prin adresele de răspuns nr. .x./10.12.2019 și nr. .x./25.03.2020, organele de control au comunicat că își mențin în continuare punctul de vedere cu privire la nedeductibilitatea acestor cheltuieli, pentru care au stabilit impozitul pe profit contestat, specificând că materialul lemnos achiziționat nu are proveniență legală, cantitățile de lemn au fost transportate din rampa primară fără a fi întocmite documente și fără a se cunoaște destinatarul.

În contextul considerentelor anterior prezentate, nu se pot reține precizările organelor de inspecție fiscală din adresa nr. .x./05.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVG_REG2 .x./10.04.2017 potrivit căreia *„organele de inspecție fiscală nu au contestat legalitatea materialului*

lemnos înscris în acestea [n.a. documentele prezentate de contestatar în susținerea cauzei], ci faptul că acest material lemnos nu este același care a făcut obiectul vânzării de la .Y. SRL către .X. SRL". Cu privire la această afirmație, organul de soluționare a contestației reține că, cu ocazia inspecției fiscale se impunea verificarea întregului lanț de tranzacționare, de la achizițiile care au dat naștere cheltuielilor și până la vânzarea/descărcarea din gestiune a acestor mărfuri, referitor la care societatea susține că au generat venituri impozabile.

În cauză, se reține că organul de control nu a analizat detaliat dacă societatea verificată a realizat venituri din vânzarea materialului lemnos achiziționat sau dacă bonurile de consum prin care a scăzut din gestiune marfa respectivă au corespondență în veniturile impozabile ale societății, mai ales că prin contestația formulată societatea susține că din comercializarea mărfurilor a obținut venituri impozabile.

În aceste condiții, având în vedere și considerentele organelor de cercetare penală din Ordonanța de clasare din 28.05.2019 a parchetului, menținută prin Ordonanța nr. .x./2/2019 din 19.07.2019 a Prim-Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit suplimentar în sumă de .x7. lei, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art. 7 și art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 7. – (1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(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.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze 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;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Având în vedere cele de mai sus, 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./20.12.2016 emisă de A.J.F.P. .X., cu privire la impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x7. 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”.

Totodată art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală privind refacerea inspecției fiscale prevede următoarele:

„(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

În contextul considerentelor anterior prezentate, organul de inspecție fiscală printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actele contestate urmează să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă și să analizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să aplice tratamentul fiscal corect ținând cont de prevederile legale aplicabile în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să analizeze argumentele contestatoarei și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei,

DECIDE

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./20.12.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit în sumă de .x7. lei, urmând ca organele fiscale din cadrul A.J.F.P. .X. să reanalizeze starea de fapt și de drept al contribuabilului, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare, de motivarea organelor judiciare și de documentele prezentate de societate în susținerea contestației.

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.

DIRECTOR GENERAL,