

DECIZIA NR. 92/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din sat X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 996/10.01.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 46/08.01.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 996/10.01.2019, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/128/2013, având domiciliul fiscal în jud. X, sat X, com. X, nr. 441.

Contestația, înregistrată la registratura D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 44005/21.12.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018 și are ca obiect **suma totală de X1 lei**, din care X2 lei TVA suplimentară de plată, X3 lei impozit pe profit și X4 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a confirmat primirea plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, respectiv data de **08.11.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Oficiul poștal, respectiv data de **18.12.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul conținând contestația.

Contestația a fost formulată prin avocat AO în baza Împuternicirii avocațiale nr. 072444 și este semnată digital de acesta.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, județul X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.10.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X-Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la suma totală de X1 lei, din care X2 lei TVA suplimentară de plată, X3 lei impozit pe profit și X4 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor .

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că potrivit constatărilor inspectorilor fiscali înscrise în Raportul de inspecție fiscală:

- societatea conduce contabilitatea stocurilor de materii prime și produse finite, sens în care întocmeste „registru de intrare- ieșire de material lemnos” din depozitul (gestiune) de bușteni și cherestea (conform H.G nr. 740/2014), cantitățile din registru fiind în concordanță cu documentele de înțrări și ieșiri (Notele interne de recepție, Avizele de însoțire ML primare și secundare, facturi, borderouri de achiziție);

- achizițiile de material lemnos s-au realizat în baza contractelor comerciale de vânzare – cumpărare, existând corespondență între conturile de materii prime și cele de furnizori, precum și cu conturile de cheltuieli cu materiile prime;

- există o evidență pe produse primare (cherestea, grinzi) dar și pe cele secundare (lăturoaie, rumeguș), în corespondență cu conturile de evidență a stocurilor;

- vânzările de produse finite s-au efectuat în baza aceluiași documente (avize, facturi, contracte), existând corespondență între conturile contabile privind scăderea din gestiune a mărfurilor și conturile privind variația stocurilor.

Societatea mai precizază că în situațiile în care a vândut material lemnos de categorii inferioare, în facturile de vânzare a fost înscris în mod explicit „cherestea categoria a III”, și că valoarea acestor produse finite nu poate fi echivalentă cu cea a produselor din categoria superioară, categorie la care organele fiscale au reîncadrat toată producția, motivând că societatea nu ține contabilitatea stocurilor pe categorii de calitate a produselor finite.

Referitor la reîntregirea valorii tranzacțiilor pentru vânzarea de produse finite „cherestea categoria a III-a”, petenta consideră că speței nu-i sunt aplicabile dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, pe considerentul că:

- tranzacțiile efectuate de societate, inclusiv cele cu „cherestea categoria a III-a” au avut un scop economic explicit, obținerea de profit, iar faptul că acestea au fost vândute sub prețul de cost nu afectează conținutul economic al tranzacției atât timp cât pe ansamblul activitatea a fost una generatoare de profit. Contestatara invocă „principiul libertății de management” și consideră că dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de management/strategia operatorului economic, fiind interzis administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii;

- Inspectorii fiscali nu au respectat întocmai dispozițiile art. 11 alin. (1) teza a II-a, respectiv în RIF sau în Decizia de impunere nu se precizează motivul care ar putea susține „recalificarea”, deși dispoziția legală prevede că organul fiscal este obligat să își motiveze decizia de neluare în considerare a unei tranzacții indicând elementele relevante ce fac obiectul neluării în considerare precum și a mijloacelor de probă avute în vedere.

Petenta susține că inspectorii fiscali au înlocuit o stare de fapt fiscală dovedită conform prevederilor art. 73 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu o altă stare de fapt fiscală, fără vreun temei probator, fiind astfel încălcate obligațiile imperative stabilite în sarcina inspectorilor fiscali prin intermediul art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Petenta consideră că nu există nici un motiv de fapt/probă prin care inspectorii fiscali pot susține faptul că acele diferențe de preț ar fi existat în realitate, ele reprezentând doar simple calcule aritmetice între prețuri vizând categorii de produse finite diferite.

Societatea consideră că situația constatată de inspectorii fiscali nu se încadrează în nici una din ipotezele normative care le-ar fi permis „estimarea bazei de impozitare”, în condițiile în care a depus toate declarațiile fiscale aferente perioadei controlate iar evidențele contabile sau fiscale prezentate în cursul controlului fiscal sunt corecte, complete și au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali.

Petenta face trimitere la prevederile art. 125¹ alin. (1) pct. 5 din Legea 571/2003 respectiv ale art. 266 alin. (1) pct. 5 din Legea 227/2015, și la prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003, respectiv ale art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015.

Contestatara consideră că din analiza temeiurilor de drept indicate, prin raportare la starea de fapt reală (consemnată de inspectorii fiscali în Decizia de impunere F-CV nr. 136/31.10.2018, nu există niciun motiv faptic și niciun temei legal care să permită recalificare prețului tranzacțional utilizat de societate în vânzarea produselor „cherestea categoria a III-a”.

Prin contestația formulată, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 996/20.02.2019, confirmată de primire în 25.02.2019, contribuabilul a fost convocat în data de 06.03.2019, ora 11, la sediul D.G.R.F.P. Brașov în vederea susținerii orale.

Contribuabilul nu s-a prezentat la sediul D.G.R.F.P. Brașov la locul și ora precizate în adresa de convocare, fapt pentru care s-a întocmit Minuta nr. 996/06.03.2019, care a fost transmisă petentei prin poștă cu confirmare de primire.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei TVA suplimentară de plată, X3 lei impozit pe profit și X4 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor .

Perioada verificată: 06.08.2013-05.01.2015 pentru TVA, 01.07.2014-31.12.2015 pentru impozitul pe profit, respectiv 21.06.2013-30.06.2018 pentru impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018 contestată, SC X SRL are ca principal obiect de activitate declarat „Exploatare forestieră” cod CAEN 220 iar în perioada verificată a înregistrat venituri din activității de exploatare forestieră: achiziționarea de masă lemnoasă pe picior și lemn rotund rășinos (molid, brad, pin), exploatată, transportată, depozitată și prelucrată la sediul activității prin debitare/gaterare, iar produsele finite obținute din expoatare/procesare (cherestea rășinoasă netivă, grinzi, lemn de foc) precum materiile reziduale (lăturoaie, rumeguș) au fost valorificate prin vânzare.

Din analiza documentelor financiar- contabile puse la dispoziție de societate, la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare au stat următoarele deficiențe:

1) În urma verificărilor efectuate inspectorii fiscali au constatat că în perioada 01.07.2014-31.12.2015 societatea a calculat și înregistrat în evidentele contabile, pentru sortimentele de produse finite primare (cherestea tivă/netivă) rezultate din debitarea/gaterarea materialului lemnos brut din speciile molid, brad, pin silvestru, costuri de producție de 300-350-450 lei/mc. În aceeași perioadă SC X SRL a livrat o cantitate de 525,83 mc de cherestea la prețuri inferioare costurilor de producție, fiind înregistrate venituri în valoare de X5 lei și TVA aferent în sumă de X6 lei (preț mediu de vânzare 151 lei/mc).

Drept urmare, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în timpul inspecției organele de control au recalculat valoarea cantității de 525,83 mc material lemnos la nivelul costului de producție calculat și înregistrat de societate pentru fiecare lot de cherestea obținut în urma proceselor de debitare/gaterare, rezultând un venit suplimentar de X7 lei (X8 lei valoarea recalculată a producției- X5 lei valoarea veniturilor înregistrate urmare a comercializării).

2) În urma verificărilor efectuate inspectorii fiscali au constatat că în perioadele 11.10.2013- 30.06.2014, respectiv 01.01.2016-04.05.2017, societatea a calculat și înregistrat în evidentele contabile, pentru sortimentele de produse finite primare (cherestea tivă/netivă) rezultate din debitarea/gaterarea materialului lemnos brut din speciile molid, brad, pin silvestru, costuri de producție de 300-350-450 lei/mc. În aceleași perioade, SC X SRL a livrat o cantitate de 604,30 mc de cherestea la prețuri inferioare costurilor de producție, fiind înregistrate venituri în valoare de X9 lei și TVA aferent în sumă de X10 lei (preț mediu de vânzare 122 lei/mc).

Drept urmare, în baza prevederilor art. 112² alin. (3), art. 112³, 112⁵ și 112⁷ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 53 alin. (1) și ale art. 51 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în timpul inspecției organele de control au recalculat valoarea cantității de 604,30 mc material lemnos la nivelul costului de producție calculat și înregistrat de societate pentru fiecare lot de cherestea obținut în urma proceselor de debitare/gaterare, rezultând un venit suplimentar de X11 lei (X12 lei valoarea recalculată a producției- X9 lei valoarea veniturilor înregistrate urmare a comercializării).

Astfel pentru cantitatea de 1.130 mc de produse finite primare (cherestea) livrata la prețuri inferioare costurilor de producție, inspectorii fiscali au recalculat veniturile societății rezultând valoarea totală de X13 lei (X11+X7 lei), bază suplimentară pentru care, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (3) lit. a), art. 137 alin. (1) lit. a) și ale art. 134 alin. (1) din Legea

571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 270 alin. (1) și ale art. 286 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, s-a colectat TVA în sumă de X2 lei.

Ca urmare a deficiențelor mai sus descrise, echipa de control a majorat baza impozabilă a impozitului pe profit pentru perioada verificată cu suma de X7 lei, aferent căreia a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **X3 lei**. De asemenea, organele de control au stabilit că societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **X4 lei** și au colectat TVA în sumă totală de **X2 lei**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la TVA în sumă de X2 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au recalculat veniturile societății din înstrăinarea materialului lemnos, în condițiile în care contribuabilul nu a prezentat evidențe complete cu privire la procesul de producție realizat.

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018 contestată, în perioada verificată SC X SRL a calculat și înregistrat în evidențele contabile pentru sortimentele de produse finite primare (cherestea tivită/netivită) rezultate din debitarea/gaterarea materialului lemnos brut din speciile molid, brad, pin silvestru, costuri de producție de 300-350-450 lei/mc. Organele de control au constatat că în aceeași perioadă, SC X SRL a livrat o cantitate de 1.130 mc de produse finite primare – cherestea la prețuri inferioare costurilor de producție, drept pentru care în urma inspecției, inspectorii fiscali au recalculat veniturile societății rezultând valoarea totală de X13 lei, bază suplimentară pentru care, în baza prevederilor art. 128 alin. (3) lit. a), art. 137 alin. (1) lit. a) și ale art. 134 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 270 alin. (1) și ale art. 286 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, **au colectat TVA în sumă de X2 lei**.

Organele de control precizează că în conformitate cu Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 26265/17.12.2014 emisă de S.F.M. Târgu Secuiesc, începând cu data de 05.01.2015 se anulează din oficiu codul de TVA al societății, în condițiile art. 153 alin. (9) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Începând cu anul 2015, în condițiile anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, pentru declararea taxei colectate datorată pentru livrările de bunuri, societatea depune lunar formularul D311- „Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, menționate la art. 270 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

Legea 571/2003

„art. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică

desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Legea 227/2015

„art. 270 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial

Cu alte cuvinte, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta a fost dedusă total sau parțial, punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit a acestor bunuri reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării se determină conform prevederilor art. 137 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate la art. 286 din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003

„art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”[...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;[...]

„art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 270 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 273 alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe sau bunuri de natură alimentară, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin normele metodologice;[...]

În cauză se reține că pentru lămurirea situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să precizeze dacă pe perioada desfășurării activității a efectuat operațiuni de sortare a chereștelei și dacă au fost întocmite documente cu ocazia sortării acesteia.

Prin răspunsurile din nota explicativă din 15.10.2018, reprezentantul societății a declarat că în perioada desfășurării activității, chereștea rezultată din debitare a fost sortată pe categorii, dar că documentele au fost întocmite pe total cantitate.

Organul de soluționare reține că petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document din care să reiasă sortarea pe categorii a chereștelei rezultată în procesul de producție.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 6, alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

coroborate cu prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/ 2008 privind documentele financiar-contabile, care, în anexa 1, stipulează:

“ANEXA 1 Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Norme generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

[...]

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

[...]

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.

De asemenea, la punctul 46 alin. (1) și (2) din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se 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. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Față de textele de lege menționate anterior, se reține că tranzacțiile realizate de o persoană impozabilă se supun unor cerințe legale specifice, cum sunt reglementările contabile, iar din punct de vedere fiscal trebuie să respecte în totalitate cerințele Codului fiscal, inclusiv în ceea ce privește ținerea evidențelor și întocmirea documentelor de natură să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Prin urmare, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor în documente justificative, care pentru a putea fi înregistrate în contabilitate trebuie să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și să cuprindă în mod obligatoriu o serie de elemente (conținutul operațiunii economico-financiare, date cantitative și valorice, sortimente) care să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Acest lucru se impune a fi demonstrat în conformitate cu reglementările referitoare la forța probantă a documentelor justificative și sarcina probei în dovedirea stării de fapt fiscale, prevăzute la art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„art. 72

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

art.73

(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.(...)”

Prin urmare, contribuabilul are obligația să dovedească actele și faptele pe care le susține în fața organului fiscal.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art. 58 și art. 64 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 58 **Obligația de a furniza informații**

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

art. 64 **Prezentarea de înscrieri**

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrieri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrieri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice”.

Așadar, având în vedere cele precizate anterior, precum și documentele aflate la dosarul contestației, reținem că societatea nu a făcut, nici la inspecția fiscală și nici la depunerea contestației, dovada susținerilor privind sortarea pe categorii a chereștei rezultată în procesul de producție.

Mai mult, se constată că sortimentele de **deseuri, lăturaoie** rezultate din operațiunile de debitare material lemnos, evidențiate separat de societate, nu au făcut obiectul constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate anterior, reținem că la stabilirea obligațiilor unui agent economic organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să reîncadreze forma acestora, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”**

Prin urmare, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal 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. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. În aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative (anterior citată), organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice operațiunile economice pentru care se pretinde deductibilitatea, față de documentele prezentate de societatea verificată.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită. Astfel, se reține că speța analizată se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând următoarele: *„orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.*

Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin jurisprudența sa a mai stabilit că *„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”*

În contestație societatea invocă *„principiului libertății de management”* potrivit căruia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de management/strategia operatorului economic și care interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii.

În drept, inspecția fiscală a avut în vedere atribuțiile organului fiscal, reglementate de Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede la art. 5 alin. (1), art. 6 alin. (1) și 7 alin. (3) următoarele:

„art. 5 Aplicarea unitară a legislației

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

art. 6 Exercițarea 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.(...)

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(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.”

Ca urmare, obligația organului de inspecție fiscală este aceea de a stabili corect impozitele și taxele, de a adopta soluția admisă de lege, interpretarea reglementărilor fiscale trebuind să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată de lege, ceea ce nu presupune încălcarea principiului libertății de gestiune a persoanelor supuse verificării, care, indiferent de modul în care aleg să-și conducă afacerea, trebuie să respecte prevederile legislației fiscale.

De altfel, în speță, după cum s-a prezentat detaliat la pct **III.2** din prezenta decizie, vânzarile la un preț inferior costului de producție caracterizează activitatea societății dar petenta nu dovedește obținerea de produse finite- chereștea cu niveluri calitative diferite, și se reține că sortimentele de **deșeuri, lăturaoie** rezultate din operațiunile de debitare material lemnos, evidențiate separat de societate și vândute prin operațiuni distincte, nu au făcut obiectul constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Petenta incriminează că „*inspectorii fiscali au înlocuit o stare de fapt fiscală dovedită*” cu o alta, dar așa cum am subliniat și anterior, nici la control și nici în susținerea contestației nu s-a făcut dovada sortării pe categorii a chereștelei obținute în procesul de producție, ba mai mult, nu toate vânzările sub prețul de producție au ca obiect „chereștea categoria a III-a”.

Astfel, se reține că organele de control în mod legal au reconsiderat prețul de vânzare pentru livrările de material lemnos - produs final chereștea la nivelul prețului de cost și au colectat TVA cu cota standard de TVA în vigoare la data livrării, stabilind o taxă suplimentară de plată în sumă de **X14 lei**, în cauză producând efecte prevederile art. 128 alin. (4) lit. a) și b) și ale art. 137 alin. (1) lit. a) și c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 270 alin. (4) lit. a) și b) și ale art. 286 alin. (1) lit. a) și c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, cauzei îi sunt incidente și prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 279- Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă;”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Astfel, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei și considerațiile prezentate la pct III.2 din prezenta decizie, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/31.10.2018, pentru suma de X14 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de X15 lei, din documentele la dosar se reține că are la bază constatarea organelor de control că în luna octombrie 2014 societatea a descărcat din gestiune cantitatea de 3,99 mc material lemnos pentru care nu a întocmit documente de livrare, nu a înregistrat venituri și nu a colectat TVA. Operațiunea a fost asimilată unei livrări efectuată cu plată, organele de control determinând TVA pe care societatea avea obligația să o colecteze la nivelul costului de producție de 350 lei/mc și stabilind pentru baza impozabilă suplimentară, în sumă de X17 lei, o TVA colectată în sumă de X15 lei.

Prin contestația formulată, societatea nu aduce nicio explicație cu privire la destinația celor 3,99 mc de material lemnos care au fost descărcați din gestiune fără a fi întocmit document de livrare și nu prezintă niciun document în susținere, astfel că, având în vedere prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„art. 276

Soluționarea contestației

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

precum și ale art. 279 alin. (1) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/31.10.2018, pentru TVA în sumă de X15 lei.**

III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X3 lei și la impozitul pe microîntreprinderi în sumă de X4 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au reîntregit veniturile societății prin reconsiderarea prețului de înstrăinare a materialului lemnos până la nivelul costului de producție.

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018 contestată, în perioada verificată SC X SRL a livrat o cantitate de 1.130 mc de produse finite primare la prețuri inferioare costurilor de producție, drept pentru care în urma inspecției, inspectorii fiscali au suplimentat veniturile societății cu valoarea totală de X13 lei.

Astfel:

1) Pentru perioada 01.07.2014-31.12.2015 societatea a calculat și înregistrat în evidențele contabile pentru sortimentele de produse finite primare (cherestea tivită/netivită) rezultate din debitarea/gaterarea materialului lemnos brut din speciile molid, brad, pin silvestru, costuri de producție de 300-350-450 lei/mc. În aceeași perioadă SC X SRL a livrat o cantitate de 525,83 mc de produse finite primare la prețuri inferioare costurilor de producție, fiind înregistrate venituri în valoare de X5 lei și TVA aferent în sumă de X6 lei (preț mediu de vânzare 151 lei/mc).

Drept urmare, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în timpul inspecției organele de control au recalculat valoarea cantității de 525,83 mc material lemnos în sensul majorării prețului de vânzare inițial până la limita costului de producție calculat și înregistrat de societate pentru fiecare lot de cherestea obținut în urma proceselor de debitare/gaterare, rezultând un **venit suplimentar de X7 lei**, calculat astfel (X8 lei valoarea recalculată a producției- X5 lei valoarea veniturilor înregistrate urmare a comercializării). Aferent acestuia, organele de control au determinat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de X3 lei**, ținând cont de pierdere fiscală în sumă de X16 lei declarată de societate la 31.12.2015.

Din venitul suplimentar total în sumă de X7 lei, suma de X17 lei are la bază constatarea organelor de control că în luna octombrie 2014 societatea a descărcat din gestiune cantitatea de

3,99 mc material lemnos pentru care nu a întocmit documente de livrare, nu a înregistrat venituri și nu a colectat TVA. Operațiunea a fost asimilată unei livrări efectuată cu plată, organele de control determinând o bază impozabilă suplimentară, în sumă de X17 lei, la nivelul costului de producție de 350 lei/mc.

Prin contestația formulată, societatea nu aduce nicio explicație cu privire la destinația celor 3,99 mc de material lemnos care au fost descărcați din gestiune fără a fi întocmit document de livrare și nu prezintă niciun document în susținere.

2) Pentru perioadele 11.10.2013-30.06.2014 respectiv 01.01.2016-04.05.2017, când era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, societatea a calculat și înregistrat în evidențele contabile pentru sortimentele de produse finite primare (cherestea tivită/netivită) rezultate din debitarea/gaterarea materialului lemnos brut din speciile molid, brad, pin silvestru, costuri de producție de 300-350-450 lei/mc. În aceleași perioade, SC X SRL a livrat o cantitate de 604,30 mc de produse finite primare la prețuri inferioare costurilor de producție, fiind înregistrate venituri în valoare de X9 lei și TVA aferent în sumă de X10 lei (preț mediu de vânzare 122 lei/mc).

Drept urmare, în baza prevederilor art. 112² alin. (3), art. 112³, 112⁵ și 112⁷ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 53 alin. (1) și ale art. 51 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în timpul inspecției organele de control au recalculat valoarea cantității de 604,30 mc material lemnos în sensul majorării prețului de vânzare inițial până la limita costului de producție calculat și înregistrat de societate pentru fiecare lot de cherestea obținut în urma proceselor de debitare/gaterare, rezultând un **venit suplimentar de X11 lei**, pentru care societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **X4 lei** (începând cu anul 2016 societatea are un salariat).

În cauză, referitor la cheltuielile care se includ în costul de producție sunt incidente prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, în vigoare până la 31.12.2014, care la pct. 52 stabilește că:

„52. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.”

Conform acestor prevederi, costul de producție sau de prelucrare a stocurilor, precum și costul de producție a imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Aceste prevederi au fost menținute de Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, valabil începând cu 01.01.2015, conform căruia:

Pct. 8. - În înțelesul prezentelor reglementări se aplică următoarele definiții:

7. cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.”

În raportul de inspecție fiscală, organele de control precizează că „societatea a încărcat în gestiune producțiile de cherestea la costuri de producție ce variază între 300- 450 lei, valori ce sunt în concordanță cu costurile aferente procesului de debitare: costul achiziționării materialului lemnos primar, randamentul de debitare, costurile salariale, etc.”, nefiind sesizate deficiențe cu privire la calculul costului de producție nici de către petentă.

Analizând facturile aferente livrărilor sub prețurile de producție, organele de control au constatat că o parte însemnată dintre aceste facturi, au înscris la denumirea produselor „cherestea rășinoasă categoria III”, dar din evidențele SUMAL și cele contabile nu rezultă că societatea ar fi efectuat sortarea pe categorii calitative a produselor finite rezultate în urma procesului de debitare.

Prin răspunsurile din nota explicativă din 15.10.2018, reprezentantul societății a declarat că în perioada desfășurării activității, cherestea rezultată din debitare a fost sortată pe categorii, dar că documentele au fost întocmite pe total cantitate.

Organul de soluționare reține că petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document din care să reiasă sortarea pe categorii a cherestelei rezultată în procesul de producție.

Din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

- În contestația formulată societatea afirmă că „societatea a vândut material lemnos de categorii inferioare (produse care rezultă inerent în activitatea de producție, având în vedere forma rotundă și neregulată a buștenilor) în facturile de vânzare a fost înscris în mod explicit „cherestea categoria a III” fapt ce într-o logică formală conduce la concluzia evidentă că valoarea acestor produse finite nu poate fi echivalentă produselor din categoria superioară”.

Dar din situațiile anexate la RIF se constată că există multiple situații în care societatea a vândut cherestea sub prețul de cost fără ca pe facturi să înscrie categoria de produs. De exemplu, în luna noiembrie 2013 societatea a comercializat către Verseg Tuzep KFT Ungaria cantitatea de 30,27 mc de „cherestea răș.” la prețul de 164 lei/mc și către Helen Trans SRL cantitatea de 25 mc „cherestea răș. ctg. III” la prețul de 200 lei/mc, iar petenta nu explică de ce în cazul cherestelei la care nu se precizează categoria de produs prețul este mai mic decât în cazul cherestelei cu privire la care se susține că este categoria III.

Conform anexei 3 la raportul de inspecție, cazurile în care societatea a vândut cherestea sub prețul de cost fără ca pe facturi să înscrie categoria de produs sunt în proporție de aproximativ 60% iar în susținerea contestației petenta nu prezintă niciun document și nicio explicație privind motivul pentru care în aceste situații prețul de vânzare este inferior prețului de producție.

- Societatea nu motivează în niciun fel de ce în intervale de timp foarte scurte (aceeași zi sau la diferență de câteva zile), pentru același produs, se practică prețuri diferite. De exemplu, în 13 iulie 2014 societatea a comercializat către Promb Concept Group SRL cantitatea de 4,1 mc de „cherestea rășinos netivit” la prețul de 300 lei/mc iar în ziua anterioară către Helen Trans SRL cantitatea de 4,47 mc din același sortiment la prețul de 265 lei/mc; Aceeași categorie de „cherestea rășinos netivit” a fost vândută în luna iulie 2014 atât cu preț cuprins între **380-540** lei cât și cu preț cuprins între **200-250** lei. Aceeași categorie de „cherestea pin netivită” a fost vândută în luna ianuarie 2015 atât cu preț cuprins între 397-467 lei cât și cu preț cuprins între 267-297 lei.

- în anul 2015, din totalul de 551,58 mc material lemnos comercializat, 452,82 mc, (reprezentând **82%** din total material lemnos comercializat de societate în acest an) au fost comercializați sub costul de producție;

- din analiza situațiilor financiare anuale depuse de societate se constată că în anul 2016 cifra de afaceri netă conform situațiilor financiare (60.926 lei) este cu 44% mai mică decât valoarea cheltuielilor cu materiile prime (107.405 lei), situație cauzată de faptul că în anul 2016, cu excepția a trei livrări către Windex Comerț SRL din luna mai, toate vânzările au fost efectuate în pierdere (425,3 mc reprezentând **93,4%** din total material lemnos comercializat de societate în acest an);

- Petenta nu dovedeste obținerea de produse finite- cherestea cu niveluri calitative

diferite. Mai mult, sortimentele de deseuri, lăturaoie rezultate din operațiunile de debitare material lemnos, evidențiate separat de societate, nu au făcut obiectul constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 3, art.16 și ale art. 17 din OG 99/2000/R privind comercializarea produselor și serviciilor de piață:

„art. 3

(1) *Prezenta ordonanță reglementează activitățile din sectorul comercial și al serviciilor de piață privind cerințele necesare desfășurării acestor activități, structurile de vânzare, practicile comerciale și regulile generale de comercializare, precum și sancțiunile în caz de nerespectare a prevederilor acesteia.*

(2) *Activitatea comercială, în sensul prezentei ordonanțe, se exercită cu referire la produsele alimentare, nealimentare și la serviciile de piață prevăzute în anexa la prezenta ordonanță.”*

art. 17

Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.

art. 16

Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:

a) vânzări de lichidare;

b) vânzări de soldare;

c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;

[...]

e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;

f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;

g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;

h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat.”

ori societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că a efectuat vânzări cu preț redus, că a urmat procedura legală stabilită pentru a efectua vânzări cu preț redus sau că îndeplinește condițiile stipulate de acest act normativ pentru a efectua vânzări cu preț redus.

Drept urmare, se reține că legal societatea nu avea dreptul să comercializeze bunuri la preț inferior costului de producție.

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

“art. 19 Reguli generale

(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.”*

coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

„12. *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 Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea de venituri, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În materia impozitului pe veniturile microîntreprinderilor sunt incidente, prevederile art. 112³, 112⁷ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 49 și art. 53 din legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

„art. 112³ **Aria de cuprindere a impozitului**

Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra veniturilor din orice sursă, cu excepția celor prevăzute la art. 112⁷.

art. 112⁷ Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*
- e) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;*
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;*
- i) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;*
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.”*

Legea 227/2015

„art. 49 **Aria de cuprindere a impozitului**

Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra bazei impozabile determinate potrivit art. 53.

art. 53 Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*
- e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;*
- e¹) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;*
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*

- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;
- i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin."

În susținerea contestației societatea afirmă că „prelucrând un buștean care are forma rotundă și neregulată, nu poate rezulta în urma activităților de producție doar produse în categoria superioară” și că valoarea produselor de tip „cherestea categoria a III” „nu poate fi echivalentă produselor din categoria superioară”, dar nu a prezentat niciun document din care să rezulte categoriile de produs finit cherestea rezultate în urma procesului tehnologic, deși, în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală: „(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.”, iar sortimentele de deseuri, lăturaoie rezultate din operațiunile de debitare material lemnos, evidențiate separat de societate și vândute prin operațiuni distincte, nu au făcut obiectul constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Societatea consideră că situația constatată de inspectorii fiscali nu se încadrează în nici una din ipotezele normative care le-ar fi permis „estimarea bazei de impozitare”, în condițiile în care a depus toate declarațiile fiscale eferente perioadei controlate iar evidențele contabile sau fiscale au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali, ori așa cum am arătat anterior societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă categoriile de produse (cherestea) rezultate în urma procesului de debitare și prețuri pentru fiecare categorie. În speță nu a fost estimată baza de impozitare ci au fost reîntregite veniturile societății până la nivelul costului de fabricație, deoarece petenta nu a prezentat documente care să justifice vânzarea în pierdere.

Societatea susține că „toate tranzacțiile efectuate de Societate, inclusiv cele cu „cherestea categoria a III-a” au avut un scop economic explicit, obținerea de profit” și că „faptul că acestea au fost vândute sub prețul de cost, nu afectează conținutul economic al tranzacției” atât timp cât pe ansamblu activitatea desfășurată a fost una generatoare de profit, ori din documentele la dosar reiese că începând cu anul 2015 societatea înregistrează pierdere.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

- a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă totală de X3 lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X4 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1), art. 270, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X1 lei**, din care:

- X2 lei TVA;
- X3 lei impozit pe profit;
- X4 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.