



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



....

DECIZIA NR. _72_____

din _____23.07.2012_____

privind soluționarea contestației formulate de

.....,

din sat, com., nr., județul Suceava,

CUI RO,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., cu privire la contestația formulată de, din sat, com., nr., județul Suceava.

..... formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului de profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., privind suma de, reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente acestuia.

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea parțială a actului atacat pe motiv că sumele contestate sunt stabilite în mod netemeinic și nelegal.

Astfel, societatea susține că, în urma inspecției fiscale, s-a constatat că se confirmă elementele prezentate de Garda Financiară în procesul verbal nr., sens în care organele fiscale au concluzionat că pentru perioada inspectată există o bază suplimentară de calcul pentru impozitul pe profit în cuantum de, cu un impozit pe profit în sumă de, stabilind totodată și majorări de întârziere în sumă de

În motivarea contestației societatea aduce următoarele argumente:

a) legea stabilește clar ce se înțelege prin documente justificative. Invocă în acest sens prevederile OMFP 3512/2008 și afirmă că înregistrările efectuate în evidențele contabile, având ca suport material cele de însoțire primară a materialului lemnos, au la bază documente justificative, cuprinzând toate elementele menționate de actul normativ menționat.

b) împrejurarea că din cele nu au fost emise în favoarea , contractantul său, ci pe numele, nu-i poate fi imputată, întrucât societatea este terță față de situația creată.

Aceasta precizează că nu are posibilitatea de a verifica autenticitatea documentelor prezentate de operatorii săi economici, raporturile contractuale derulându-se în baza principiului bunei credințe.

Susține că toate operațiunile economice au fost evidențiate în mod corect în contabilitate, anexând la contestația formulată copii după avizele în cauză, împreună cu dovada intrării bunurilor, a recepționării, evidențierii în contabilitate, a integrării în circuitul economic a materialului lemnos pe bază de bonuri de consum și rapoarte de producție, a declarării lunare a achizițiilor și livrărilor de material lemnos către organele specializate de monitorizare, supraveghere și control și dovada că mijloacele de transport menționate pe avizele de însoțire sunt reale și aparțin societății.

De asemenea, petenta susține că, așa după cum rezultă și din bilanțul contabil întocmit la 31.12.2011 (pentru anul 2011) și balanța de verificare întocmită la 29.02.2012, în ambele perioade de raportare rezultatele evidențiate sunt pozitive, societatea obținând profit și achitând către bugetul de stat impozitul aferent.

c) nu putea verifica dacă avizele de însoțire a materialului lemnos au fost emise de către ocoalele silvice pentru sau pentru altă societate, atât timp cât acestea aveau toate elementele care să nu trezească dubiul sau suspiciunea. Face și precizarea că diligențele pe care le depune orice operator economic nu pot fi duse la extrem, cu atât mai mult cu cât actele și faptele de comerț se desfășoară cu rapiditate.

Mai face mențiunea că împrejurarea că proveniența lemnului nu corespundea realității deoarece la data întocmirii avizelor respectivele partizi nu mai erau în exploatare, nu poate fi reținută în sarcina sa, întrucât verificarea unor astfel de situații ar excede competențelor sale, societatea privată neavând atribuții de control.

Invocă prevederile pct. 44 din Normele din 22.01.2004, aferent art. 21 alin. 4 lit. f din Codul fiscal și concluzionează că pentru cele în cauză răspunderea aparține

Societatea consideră că în mod nelegal și netemeinic s-a emis decizia de impunere contestată pentru suma de impozit pe profit și pentru suma de accesorii aferente, drept pentru care solicită anularea acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina suma totală de lei, din care contestă suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului de profit.

Controlul fiscal efectuat la societate a avut la bază procesul verbal nr., întocmit de Garda Financiară Suceava.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada iunie 2011 – februarie 2012, societatea a înregistrat în contabilitate un număr de de însoțire primare a materialului lemnos (pentru mc lemn lucru fag) în valoare totală de lei, emise de partenerul (pentru care s-au emis cu valori sub lei/factură, achitate cu numerar pe bază de chitanțe).

Organele fiscale fac precizarea că, din verificările efectuate de GFR Suceava a reieșit faptul că aparțin altor operatori economici, în sensul că nu au fost ridicate de la organele silvice de Târgu Neamț, ci de către și II, și de asemenea, rezultă că proveniența lemnului menționată pe toate cele (respectiv partizile, și) nu corespunde cu realitatea, deoarece la data întocmirii avizelor respectivele partizi nu mai erau în exploatare din anul 2009 (partizile și) și respectiv 2010 (partida

Deoarece documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate nu constituie documente legale de proveniență (întrucât cel care le-a completat nu este titularul de drept al acestora și nu prezintă date reale), organele fiscale au considerat că operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

În consecință, s-a stabilit o bază suplimentară pentru impozitul pe profit în cuantum de (din care în sumă de lei aferentă trim. II, III și IV 2011 și în sumă de lei aferentă trim. I 2012) cu un profit brut impozabil în cuantum de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de (..... x 16%).

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit suplimentar în sumă de s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de**

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma de, din care – impozit pe profit și – accesorii aferente impozitului de profit, stabilită suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală

sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu achiziția de material lemnos, în condițiile în care operațiunile nu au la bază documente justificative emise conform legii, nerezultând proveniența legală a materialului lemnos.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada iunie 2011 – februarie 2012, societatea a înregistrat în contabilitate un număr de de însoțire primare a materialului lemnos (pentru mc lemn lucru fag) în valoare totală de lei, emise de partenerul Târgu Neamț (pentru care s-au emis cu valori sub lei/factură, achitate cu numerar pe bază de chitanțe).

Organele fiscale fac precizarea că aparțin altor operatori economici, în sensul că nu au fost ridicate de la organele silvice de Târgu Neamț, ci de către și II

De asemenea, s-a constatat că proveniența lemnului menționată pe toate cele (respectiv partizile, și) nu corespunde cu realitatea, deoarece la data întocmirii avizelor respectivele partizi nu mai erau în exploatare din anul 2009 (partizile și) și respectiv 2010 (partida

Deoarece documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate nu constituie documente legale de proveniență (întrucât cel care le-a completat nu este titularul de drept al acestora și nu prezintă date reale), organele fiscale au considerat că operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

În consecință, s-a stabilit o bază suplimentară pentru impozitul pe profit în cuantum de (din care în sumă de lei aferentă trim. II, III și IV 2011 și în sumă de lei aferentă trim. I 2012) și **un impozit pe profit suplimentar în sumă de (..... x 16%)**.

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit suplimentar în sumă de s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de**

Societatea afirmă că înregistrările efectuate în evidențele contabile, având ca suport material cele de însoțire primară a materialului lemnos, au la bază documente justificative, cuprinzând toate elementele menționate de actul normativ menționat.

Susține că împrejurarea că din cele nu au fost emise în favoarea , contractantul său, ci pe numele, nu poate fi imputată petentei, întrucât societatea este terță față de situația creată.

Petenta menționează și faptul că împrejurarea că proveniența lemnului nu corespundea realității deoarece la data întocmirii avizelor respectivele partizi nu mai erau în exploatare, nu poate fi reținută în sarcina sa, întrucât verificarea unor astfel de situații ar excede competențelor sale, societatea privată neavând atribuții de control.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. f** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

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*)

“Cheltuieli

(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;

[...]”.

- Referitor la prevederile legale mai sus invocate, în Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, la **pct. 12 și pct. 44** se precizează că:

“Norme metodologice:

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.

[...]

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”.

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil cheltuielile deductibile. Acestea sunt cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

- De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede că:

ART. 6

“(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”.

Din acest text de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și va sta la baza înregistrării operațiunii în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit **în cazul în care documentele justificative** cuprind mențiuni incomplete sau care **nu corespund realității**, decide că **„nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că a dedus cheltuieli cu achiziția de material lemnos. Organele fiscale fac precizarea că aceste cheltuieli sunt aferente unor facturi care au fost emise în baza unor avize de însoțire primare a materialului lemnos, dar care nu au fost ridicate de la organele silvice de către, ci de către și II

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile Legii nr. 46/2008, modificată, privind Codul silvic, unde la **art. 68, art. 72 alin. 1 și art. 73** se precizează că:

ART. 68

“(1) Materialele lemnoase, indiferent de proveniența lor, se transportă numai însoțite de documente specifice de transport, din care să rezulte cu certitudine legalitatea provenienței acestora”.

ART. 72

“(1) Se interzic primirea, depozitarea, prelucrarea, transportul și comercializarea materialelor lemnoase fără documente specifice de transport ale acestora sau cu documente din care nu rezultă cu certitudine proveniența legală a acestora”.

ART. 73

“Normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund se stabilesc prin hotărâre a Guvernului, la propunerea autorității publice centrale care răspunde de silvicultură”.

În ceea ce privește regimul de utilizare a avizelor de achiziție material lemnos, sunt aplicabile prevederile **art. 2 și ale anexei 1** din HG nr. 996 din 27 august 2008 pentru aprobarea Normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, unde se stipulează că:

ART. 2

„Încălcarea prevederilor prezentei hotărâri atrage, după caz, răspunderea civilă, contravențională sau penală a persoanei vinovate, potrivit reglementărilor legale în vigoare”.

“ANEXA 1

NORME referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund

[...]

ART. 2

În sensul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

c) document de proveniență - document care certifică localizarea sursei de unde au fost obținute materialele lemnoase;

[...]

e) aviz de însoțire - document care însoțește materialul lemnos, cu scopul de a atesta proveniența legală a acestora, pe perioada transportului și/sau pe perioada depozitării;

[...]

ART. 3

“(1) Documentele de proveniență a materialelor lemnoase sunt: actul de punere în valoare, avizul de însoțire, declarația vamală de import, documentele intracomunitare, registrul de intrări-ieșiri material lemnos.

[...]

ART. 4

“(1) Documentul de însoțire a materialelor lemnoase, altele decât cherestelele, este avizul de însoțire primar.

(2) Documentul de însoțire pentru cherestele este avizul de însoțire secundar.

(3) Conținutul și modelul formularelor de aviz de însoțire prevăzute la alin. (1) și (2) sunt reglementate în anexele nr. 1 și 2.

(4) Originalul avizelor de însoțire prevăzute la alin. (1) și (2) - exemplarul 1 - însoțește obligatoriu transportul materialelor lemnoase, respectiv al cherestelelor.

[...]

(7) Avizele de însoțire prevăzute la alin. (1) și (2) se eliberează pentru fiecare mijloc de transport în parte.

[...]

(11) Avizele de însoțire se completează după cum urmează:

[...]

b) în cazul vânzării materialelor lemnoase, expeditorul este persoana vânzătoare, iar destinatarul este persoana cumpărătoare:

[...]

ART. 5

Avizele de însoțire prevăzute la art. 4 alin. (1) și (2) sunt documente cu regim special și sunt prevăzute cu elemente de securizare specifice.

[...]

ART. 8

(1) Compania Națională "Imprimeria Națională" - S.A. asigură suportul financiar și logistic pentru tipărirea și distribuirea în condițiile legii a formularelor documentelor cu regim special cu elemente de securizare prevăzute la art. 5.

[...]

(9) Formularele documentelor de însoțire a materialelor lemnoase nu sunt transmisibile și se utilizează numai de către operatorul economic care le-a solicitat și căruia i-au fost distribuite.

(10) Documentele cu regim special se distribuie numai utilizatorilor SUMAL, iar distribuția și utilizarea se fac în baza acordului emis de structurile teritoriale ale autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, acord ce poate fi suspendat sau retras.

[...]

ART. 15

Se interzice primirea, depozitarea, prelucrarea sau comercializarea materialelor lemnoase de către deținătorii depozitelor, ai altor spații destinate depozitării temporare sau ai instalațiilor de prelucrare a lemnului, dacă materialele lemnoase nu sunt însoțite de avize de însoțire ori de documentele echivalente avizului de însoțire stabilite în prezentele norme, după caz”.

Din textele de lege citate mai sus se reține că avizele de însoțire prevăzute la art. 4 alin. (1) și (2) din HG nr. 996/2008 sunt documente cu regim special și sunt

prevăzute cu elemente de securizare specifice, Compania Națională "Imprimeria Națională" - S.A. asigurând suportul financiar și logistic pentru tipărirea și distribuirea în condițiile legii a formularelor documentelor cu regim special cu elemente de securizare.

De asemenea, se precizează în mod clar că formularele documentelor de însoțire a materialelor lemnoase nu sunt transmisibile și se utilizează numai de către operatorul economic care le-a solicitat și căruia i-au fost distribuite. În situația în care deținătorul depozitului nu deține avize de însoțire conform legii, nu are dreptul de a primi, depozita, prelucra sau comercializa materialele lemnoase.

Coroborând prevederile referitoare la primirea, depozitarea, prelucrarea, transportul și comercializarea materialelor lemnoase cu prevederile în materie fiscală și contabilă, rezultă că primirea de material lemnos în baza unor documente din care nu rezultă proveniența legală a acestora este interzisă, societatea neavând dreptul la deducerea cheltuielilor efectuate în baza documentelor respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că a dedus cheltuieli cu achiziția de material lemnos în baza unor avize de însoțire primară a materialelor lemnoase, dar care nu au fost ridicate de la organele silvice de către, contractantul său, ci de către și II

Deoarece avizele au fost ridicate de către alte societăți decât cele care au comercializat materialul lemnos (sau contractantul acestora), rezultă că avizele pe care le deține nu sunt documente legale de proveniență a materialului lemnos. Prin urmare, rezultă că societatea nu deține documente legale prin care să facă dovada că operațiunile de achiziție și de transport material lemnos sunt legale.

Așa după cum rezultă din prevederile art. 21 din Codul fiscal și art. 6 din Legea contabilității, sunt acceptate la deducere cheltuielile care au la bază un document justificativ, conform legii, răspunzătoare fiind și persoana care le înregistrează în contabilitate, respectiv

Or, așa după cum rezultă din dosarul contestației, documentele pe care le deține societatea nu au rolul de documente justificative, în baza cărora să se înregistreze operațiunile de achiziție și transport material lemnos în contabilitate.

Deoarece societatea nu deține documente justificative, nu are dreptul din punct de vedere fiscal la deducerea acelor cheltuieli, întrucât nu au la bază documente legale de proveniență.

Referitor la susținerea petentei că împrejurarea că din cele nu au fost emise în favoarea, contractantul său, ci pe numele, nu îi poate fi imputată întrucât societatea este terță față de situația creată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece cheltuielile au fost deduse de către (și nu de către), aceasta răspunzând de legalitatea înțocmirii, vizării, aprobării și înregistrării documentelor în contabilitate, conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că societatea nu deține documente justificative legale de înregistrare în contabilitate, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de, din care în sumă de lei aferente trim. II, III, IV 2011 și în sumă de lei și aferente trim. I 2012, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de, reprezentând impozit pe profit.**

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă de, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **rezultă că societatea datorează și accesoriile în sumă de, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului de profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.