



Ministerul Finanțelor Publice



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

...

DECIZIA NR. 89 _____

din _____ 11.09.2012 _____

privind soluționarea contestației formulată de

.....,

din sat, jud. Suceava, cod poștal,

CUI RO,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr. /06.08.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. /07.08.2012, cu privire la contestația formulată de, din sat, jud. 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;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

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, TVA și accesorii aferente acestuia.

Prin contestația formulată, petenta solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere ca fiind netemeinică și nelegală.

Contestatoarea precizează că, în urma inspecției fiscale, s-a stabilit că relația comercială a societății cu SC SRL CUI și cu SC SRL CUI ar fi fost una fictivă, că s-au întocmit acte fictive pentru a înregistra în contabilitate cheltuieli pe care le-a dedus din profit, urmărindu-se în acest fel micșorarea bazei de calcul a impozitului pe profit și prejudicierea bugetului de stat.

Mai precizează că, în urma controlului s-a constatat că aceste cheltuieli cu achiziționarea de mărfuri de la cele două societăți nu sunt deductibile deoarece nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, că documentele sunt nelegale.

De asemenea, susține că organele de control nu puteau stabili că operațiunile comerciale sunt fictive, întrucât actele sale sunt perfect legale, conforme cu realitatea.

Susține că formulează contestație privind achizițiile de material lemnos în sumă de de la SC SRL și în sumă de de la SC SRL, sume de bază avute în vedere la calcularea impozitului pe profit.

Petenta afirmă că relația cu cele două firme a avut la bază criterii economice, adică procurarea de material lemnos de calitate, preț convenabil și efectuarea de cheltuieli cu transportul cât mai mici, toate acestea cu eliberarea de documente legale de transport și de plată. Menționează că tot materialul lemnos procurat a intrat apoi în fluxul tehnologic al societății, regăsindu-se fizic și în evidențele sale contabile, astfel că nu este vorba de o activitate fictivă.

Contestatoarea susține că sarcina verificării nu este a sa, în calitate de cumpărător, ci a organelor abilitate ale statului.

Societatea menționează că a respectat legislația în vigoare în relațiile comerciale cu cei doi furnizori și că nu se consideră vinovată de încălcările legii făcute de administratorii celor două firme.

Contestatoarea mai face mențiunea că, prin actul de control, s-a mai reținut și faptul că marfa nu a fost transportată cu mijloace de transport înmatriculate sau capabile (autorizate) a transporta material lemnos, pentru a se susține faptul că transporturile nu au fost efectuate și că s-au întocmit doare acte fictive.

Societatea precizează că acest fapt nu este adevărat deoarece transportul a fost efectuat și cu mijloacele firmei – autoutilitara și remorca – notate în avizele de însoțire a mărfii, avize care conțin și numărul ciocanului silvic, cu care s-a marcat fiecare butuc.

Petenta afirmă că a făcut obiectul unor verificări periodice din partea organelor silvice – – și poliție, privind respectarea regimului silvic, care au constatat existența masivă de material, în stive, dar niciodată nu au găsit nereguli, aceasta străduindu-se să-și desfășoare activitatea în spiritul legii.

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, reprezentând:

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

Perioada verificată pentru impozitul profit și TVA a fost 01.01.2008-30.09.2011.

La determinarea bazei impozabile privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au avut în vedere elementele suplimentare din procesele verbale nr. și nr., întocmite de Garda Financiară Suceava.

Astfel, s-a constatat că, în perioada 2011, a achiziționat în baza a trei avize de însoțire secundare, cherestea tivită rășinoase și dulapi diferite mărimi, diferite lungimi, în cantitate totală de, de la SC SRL, CUI, după cum urmează:

- nr. (dulapi diferite lățimi, diferite lungimi), cantitatea de
- nr. (cherestea tivită rășinoase), cantitatea de
- nr. (cherestea tivită rășinoase), cantitatea de

Organele fiscale fac precizarea că avizul de însoțire secundar nr., provine din carnetul cu plaja, carnet cu regim special care a fost ridicat de la de către SC SRL București în data de 16.11.2010, conform anexei 3 la Procesul verbal nr. încheiat de Garda Financiară Suceava.

De asemenea, din adresa nr., emisă de RNP-.....-..... Suceava (anexa 9 la Procesul verbal nr.), rezultă că SC SRL nu a avut relații contractuale cu Suceava în perioada 09.07.2008-29.06.2011.

Din adresa nr., emisă de MMP-..... Suceava (anexa 11 la Procesul verbal nr.), rezultă că SC SRL a achiziționat în anul 2011 cantitatea de bușteni gater rășinoase (..... masă lemnoasă de la SC SRL CUI și masă lemnoasă de la SC SRL CUI

Având la bază cele două adrese mai sus menționate, organele fiscale au constatat că SC SRL nu figurează ca având intrări de material lemnos pentru a putea efectua livrările mai sus precizate către

Organele fiscale fac precizarea că, pentru livrările de masă lemnoasă efectuate cu avizele de însoțire secundare menționate, SC SRL a emis un număr de fiscale în valoare totală de, astfel:

- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de lei;
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de

- ff nr. în valoare de

TOTAL

Având în vedere cele constatate, organele fiscale consideră cheltuielile înregistrate de societate în sumă de, ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât în cuprinsul acestora sunt înscrise operațiuni nerezale.

De asemenea, au considerat că societatea nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de, aferentă facturilor de achiziție material lemnos, întrucât acestea nu reprezintă documente legale de deducere a TVA.

În consecință, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de aferent trim. II 2011 și un impozit pe profit aferent suplimentar în sumă de, precum și TVA în sumă de

De asemenea, prin procesul-verbal nr., încheiat de Garda Financiară Suceava, s-a constatat că, în perioada iunie 2010-august 2011, a înregistrat în programul SUMAL un număr de de însoțire primară (material lemnos), având înscris la emitent SC SRL, CUI, din care .. în anul 2010, având înscrisă cantitatea de lemn lucru rășinoase, și în anul 2011, având înscrisă cantitatea de, cantitatea totală aferentă perioadei iunie 2010-august 2011 fiind de lemn rotund rășinoase.

Organele fiscale fac precizarea că, potrivit informațiilor furnizate de către Suceava, prin consultarea bazei de date a programului informațional SUMAL, există inadverențe între prevederile APV-urilor și datele înscrise în avizele de însoțire, după cum urmează:

a) unele APV-uri constituite pe raza OS au Autorizația de exploatare emisă pentru SC SRL, jud., pentru care la sfârșitul anului 2009 s-a efectuat reprimirea partizilor.

Organele fiscale precizează că, potrivit legislației silvice în vigoare, obligația descărcării partizii revine titularului autorizației de exploatare și că SC SRL are efectuată ultima raportare în programul SUMAL în luna ianuarie 2010, aflându-se sub incidența Legii 85/2006, fiind deschisă procedura insolvenței, iar începând cu 12.05.2010, Tribunalul dispune începerea procedurii falimentului debitoarei SC SRL, dizolvarea societății și ridicarea dreptului de administrare a debitorului.

b) unele APV-uri constituite pe raza OS SRL Alba, au Autorizația de exploatare emisă pentru OS SRL Alba, constituite pe raza OS, jud. Bihor, cu Autorizația de exploatare emisă pentru OS jud. Bihor și constituite pe raza OS, jud. Suceava, cu Autorizația de exploatare emisă pentru SC SRL, au fost înscrise pe avizele primare de însoțire a materialului lemnos emise fără drept de către SC SRL CUI, ca fiind constituite de către OS

c) SC SRL, CUI, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele fiscale au constatat că înscrierile din avizele primare de însoțire a materialului lemnos, emise de SC SRL, nu corespund cu realitatea.

Organele fiscale fac mențiunea că, din procesul verbal nr., încheiat de Garda Financiară Suceava, reiese că mijloacele de transport înscrise în avizele primare de însoțire a materialului lemnos, emise de SC SRL, nu figurează ca fiind înmatriculate sau nu permit transportul de material lemnos, fapt care a dus la concluzia că transportul de material lemnos nu a avut loc fizic, fiind manevrate numai documentele.

S-a constatat că pentru livrările de masă lemnoasă efectuate cu avizele primare de însoțire a materialului lemnos menționate mai sus, SC SRL a emis un număr de fiscale în sumă de, conform fișei furnizorului SC SRL, prezentă în anexa 5 la procesul verbal nr.

În consecință, organele fiscale au considerat că documentele aferente achizițiilor de lemn lucru rășinoase de la SC SRL în perioada iunie 2010-august 2011, înregistrate de societate, nu constituie documente legale de proveniență, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

Organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de (..... în anul 2010 și în anul 2011), pe motiv că au la bază documente nelegale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de (..... în anul 2010 și în anul 2011) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de (pentru 2010 suma de și pentru 2011 suma de), după cum urmează:

- pentru trim. II 2010 societatea înregistrează în urma RIF nr. un profit impozabil recalculat în sumă de și a înregistrat impozitul minim în sumă de În urma recalculării profitului impozabil, luând în calcul cheltuielile nedeductibile în sumă de, rezultă un profit impozabil în sumă de, pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de Prin urmare, organele fiscale au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de (..... –
- pentru trim. III 2010 (cumulat), societatea înregistrează în urma RIF nr. un profit impozabil recalculat în sumă de și a înregistrat impozitul minim în sumă de În urma recalculării profitului impozabil, luând în calcul cheltuielile nedeductibile în sumă de (..... din trim. II 2010 + din trim. III 2010), rezultă un profit impozabil în sumă de, pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de Prin urmare, organele fiscale au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de (..... –**
- pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, organul de control a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de și a înregistrat **impozit pe profit în sumă de**
- pentru trim. I 2011, organele de control fiscal au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de și un **impozit pe profit suplimentar în sumă de**
- pentru trim. II 2011, organele de control fiscal au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de și un **impozit pe profit suplimentar în sumă de**

- pentru trim. III 2011, organele de control fiscal au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de și **un impozit pe profit suplimentar în sumă de**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. f și ale art. 146 alin. 1 lit. a din Codul fiscal.

De asemenea, au considerat că societatea nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de, aferentă facturilor de achiziție material lemnos, întrucât acestea nu reprezintă documente legale de deducere a TVA.

În consecință, au stabilit suplimentar TVA în sumă de

Consecința fiscală a fost stabilirea suplimentară a unui profit în sumă totală de, a unui impozit pe profit aferent în sumă de și a TVA în sumă de

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care dobânzi în sumă de și penalități în sumă de

Pentru neachitarea la scadență a TVA s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care dobânzi în sumă de și penalități 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:

1. 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, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus cheltuieli cu achiziția de material lemnos aferente unor facturi care nu au calitatea de documente justificative, întrucât au fost emise în baza unor avize care nu au fost procurate în mod legal.

Avizele în cauză aveau înscris la rubrica „furnizor” SC SRL sau SC SRL, dar în urma investigațiilor efectuate a rezultat că acestea au fost procurate de la organele silvice de către alte societăți decât cele înscrise la rubrica „furnizor” din avize și că operațiunile reflectate în acestea sunt fictive.

În consecință, organele fiscale au stabilit în sarcina societății un profit impozabil în sumă totală de (din care aferentă achizițiilor de la SC SRL și aferentă achizițiilor de la SC SRL) și a unui **impozit pe profit suplimentar** în sumă de

Din suma de impozit pe profit stabilit suplimentar, suma de este aferentă anului 2010 (..... +), iar suma de este aferentă anului 2011 (..... + + +).

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care dobânzi în sumă de și penalități în sumă de

Societatea susține că documentele (avize de însoțire a mărfii, facturi, chitanțe) sunt cele prevăzute de lege pentru evidențiere contabilă, formularele fiind cele stabilite prin normele fiscale.

De asemenea, susține că organele de control nu puteau stabili că operațiunile comerciale sunt fictive, întrucât actele sale sunt perfect legale, conforme cu realitatea.

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, 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 care va sta la baza înregistrării operațiunilor 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 societatea a dedus cheltuielile în sumă de privind achiziționarea de materiale lemnoase, pe bază de documente care nu au calitatea de document justificativ, după cum urmează:

1) Cu privire la achizițiile de material lemnos în sumă de pe bază de avize de însoțire ce au înscris la rubrica „furnizor” SC SRL

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că, în perioada 2011, a achiziționat în baza a trei avize de însoțire secundare, cherestea tivită rășinoasă și dulapi diferite mărimi, diferite lungimi, în cantitate totală de, de la SC SRL, CUI, după cum urmează:

- nr. (dulapi diferite lățimi, diferite lungimi), cantitatea de
- nr. (cherestea tivită rășinoasă), cantitatea de
- nr. (cherestea tivită rășinoasă), cantitatea de

Organele fiscale fac precizarea că avizul de însoțire secundar nr., provine din carnetul cu plaja, carnet cu regim special care a fost ridicat de la de către SC SRL București în data de 16.11.2010, conform anexei 3 la Procesul verbal nr. încheiat de Garda Financiară Suceava.

De asemenea, din adresa nr., emisă de RNP-.....-..... Suceava (anexa 9 la Procesul verbal nr.), rezultă că SC SRL nu a avut relații contractuale cu Suceava în perioada 09.07.2008-29.06.2011.

Din adresa nr., emisă de MMP-..... Suceava (anexa 11 la Procesul verbal nr.), rezultă că SC SRL a achiziționat în anul 2011 cantitatea de bușteni gater rășinoase (..... masă lemnoasă de la SC SRL CUI și masă lemnoasă de la SC SRL CUI

Având la bază cele două adrese mai sus menționate, organele fiscale au constatat că SC SRL nu figurează ca având intrări de material lemnos pentru a putea efectua livrările mai sus precizate către

Organele fiscale fac precizarea că, pentru livrările de masă lemnoasă efectuate cu avizele de însoțire secundare menționate, SC SRL a emis un număr de fiscale în valoare totală de, astfel:

- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de lei;
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de

TOTAL

Având în vedere cele constatate, organele fiscale consideră cheltuielile înregistrate de societate în sumă de, ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât în cuprinsul acestora sunt înscrise operațiuni nereale.

Din cele prezentate mai sus se reține că avizul de însoțire nr. nu a fost ridicat de la autoritățile competente de către furnizorul înscris în acesta, respectiv SC SRL.

De asemenea, se reține că, în urma investigațiilor efectuate, s-a constatat că S.C. SRL a înregistrat în sistemul SUMAL doar intrări de masă lemnoasă, respectiv bușteni, nefigurând cu intrări de material lemnos.

2) Cu privire la achizițiile de material lemnos în sumă de pe bază de avize de însoțire ce au înscris la rubrica „furnizor” SC SRL

În urma verificării efectuate s-a constatat că, în perioada iunie 2010-august 2011, a înregistrat în programul SUMAL un număr de de însoțire primară (material lemnos), având înscris la emitent SC SRL, CUI, din care în anul 2010, având înscrisă cantitatea de lemn lucru rășinoase, și în anul 2011, având înscrisă cantitatea de, cantitatea totală aferentă perioadei iunie 2010-august 2011 fiind de lemn rotund rășinoase.

Potrivit informațiilor furnizate de către Suceava, prin consultarea bazei de date a programului informațional SUMAL, rezultă inadvertențe între prevederile APV-urilor și datele înscrise în avizele de însoțire, după cum urmează:

- a) unele APV-uri constituite pe raza OS au Autorizația de exploatare emisă pentru SC SRL, jud., pentru care la sfârșitul anului 2009 s-a efectuat reprimirea partizilor.

Organele fiscale precizează că, potrivit legislației silvice în vigoare, obligația descărcării partizii revine titularului autorizației de exploatare și că SC SRL are efectuată ultima raportare în programul SUMAL în luna ianuarie 2010, aflându-se sub incidența Legii 85/2006, fiind deschisă procedura insolvenței, iar începând cu 12.05.2010, Tribunalul dispune începerea procedurii falimentului debitoarei SC SRL, dizolvarea societății și ridicarea dreptului de administrare a debitorului.

- b) unele APV-uri constituite pe raza OS SRL Alba, au Autorizația de exploatare emisă pentru OS SRL Alba, constituite pe raza OS, jud. Bihor, cu Autorizația de exploatare emisă pentru OS jud. Bihor și constituite pe raza OS, jud. Suceava, cu Autorizația de exploatare emisă pentru SC SRL, au fost înscrise pe avizele primare de însoțire a materialului lemnos emise fără drept de către SC SRL CUI, ca fiind constituite de către OS
- c) SC SRL, CUI, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL.

De asemenea, din procesul verbal nr., încheiat de Garda Financiară Suceava, reiese că mijloacele de transport înscrise în avizele primare de însoțire a materialului lemnos, emise de SC SRL, nu figurează ca fiind înmatriculate sau nu permit transportul de material lemnos, fapt care a dus la concluzia că transportul de material lemnos nu a avut loc fizic, „fiind manevrate numai documentele”.

S-a constatat că pentru livrările de masă lemnoasă efectuate cu avizele primare de însoțire a materialului lemnos menționate mai sus, SC SRL a emis un număr de fiscale în sumă de, conform fișei furnizorului SC SRL, prezentă în anexa 5 la procesul verbal nr.

Organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de (..... în anul 2010 și în anul 2011), pe motiv că au la bază documente nelegale.

Astfel, organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de, pe motiv că au la bază documente nelegale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că din informațiile furnizate de Suceava se reține că furnizorul înscris în cele, respectiv SC SRL, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos.

Prin urmare, rezultă că înscrierile din avizele primare de însoțire a materialului lemnos, emise de SC SRL, nu corespund cu realitatea.

În consecință, organele fiscale în mod legal au considerat că documentele aferente achizițiilor de lemn lucru rășinoase de la SC SRL în perioada iunie 2010-august 2011, înregistrate de societate, nu constituie documente legale de proveniență, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile Legii nr. 46/2008, modificată, privind Codul silvic, unde, la **art. 68 alin. 1, 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.

(2) Actul de punere în valoare, denumit în continuare APV, este documentul de proveniență a materialelor lemnoase rezultate din masa lemnoasă pe picior inventariată sau marcată și autorizată spre exploatare. APV-ul este un document tehnico-economic care conține rezultatele evaluării cantitative, calitative și valorice, precum și localizarea, conform normelor tehnice silvice pentru amenajarea pădurilor, a masei lemnoase destinate exploatării. APV-ul se întocmește conform normelor tehnice silvice pentru evaluarea masei lemnoase destinate comercializării și se înregistrează în registrul APV de către ocolul silvic care a efectuat punerea în valoare.

[...]

(5) AVP-ul nu constituie document de proveniență dacă acesta nu a fost autorizat spre exploatare.

[...]

(7) Avizul de însoțire este și document de proveniență numai atunci când în baza lui se emite alt aviz de însoțire, și anume:

[....]

b) la achiziționarea materialelor lemnoase de către achizitori;”

ART. 4

“(1) Documentul de însoțire a materialelor lemnoase, altele decât cherestele, 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 rezultă că actul de punere în valoare, avizul de însoțire sunt documente de proveniență a materialelor lemnoase.

APV-ul se întocmește conform normelor tehnice silvice și nu constituie însă document de proveniență dacă acesta nu a fost autorizat spre exploatare.

Totodată, 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 cărui 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.

- În ceea ce privește sistemul SUMAL și formularul APV, actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 3

“Constituie contravenții următoarele fapte:

a) neutilizarea sistemului informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase, denumit în continuare SUMAL, de către persoanele prevăzute la art. 20 alin. (2) din norme;

ART. 20

“(1) Autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură asigură realizarea și funcționarea SUMAL.

(2) Utilizarea sistemului SUMAL este obligatorie pentru:

a) ocoalele silvice;

b) operatorii economici care exploatează, prelucrează, depozitează sau comercializează materiale lemnoase.

(3) Softul SUMAL se pune la dispoziție în mod gratuit utilizatorilor prevăzuți la alin. (2) de către autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură.

(4) Actele de punere în valoare, autorizațiile de exploatare și actele de reprimire a partizilor se generează în sistemul SUMAL.

(5) Masa lemnoasă și materialele lemnoase care nu sunt înregistrate și pentru care nu se introduc documente în sistemul SUMAL sunt considerate fără proveniență legală.

(6) Partizile autorizate anterior intrării în vigoare a prezentelor norme și nereprite până la data intrării în vigoare a acestora se introduc în SUMAL.

(7) Funcționarea SUMAL este asigurată de autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură.

(8) Organizarea și funcționarea SUMAL și obligațiile operatorilor economici se stabilesc conform metodologiei care se aprobă prin ordin al conducătorului autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, în termen de 30 de zile de la intrarea în vigoare a prezentelor norme”.

Din aceste prevederi rezultă că SUMAL este sistemul informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase, utilizarea sa fiind obligatorie pentru operatorii economici care exploatează, prelucrează, depozitează sau comercializează materiale lemnoase.

Actul de punere în valoare este generat de acest program, iar masa lemnoasă și materialele lemnoase care nu sunt înregistrate și pentru care nu se introduc documente în sistemul SUMAL sunt considerate fără proveniență legală.

Din prevederile legale menționate mai sus se reține că există o legătură între APV-uri, avizele de însoțire a mărfurilor și sistemul SUMAL, în sensul că avizele trebuie să cuprindă datele existente în APV-uri, iar toată mișcarea de material lemnos din APV-uri și avize se operează în mod obligatoriu în sistemul SUMAL.

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 materialul lemnos, achiziționat în baza unor avize de însoțire care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC SRL, ci de alți agenți economici.

Totodată, organele fiscale au constatat că S.C. SRL a înregistrat în sistemul SUMAL doar intrări de masă lemnoasă, respectiv bușteni, nefigurând cu intrări de material lemnos.

De asemenea, din informațiile furnizate de Suceava se reține că furnizorul înscris în, respectiv SC SRL, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos.

Deoarece avizele au fost ridicate de către alte societăți decât cele care au comercializat materialul lemnos, iar societățile înscrise la rubrica „furnizor” în avizele de însoțire nu apar înregistrate în sistemul SUMAL cu material lemnos, neexistând nici o raportare în sistemul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos, rezultă că avizele pe care le deține nu reprezintă 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 a materialului 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 material lemnos în contabilitate.

Deoarece societatea nu deține documente justificative, conform legii, nu are dreptul din punct de vedere fiscal la deducerea acelor cheltuieli.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia documentele (avize de însoțire a mărfii, facturi, chitanțe) sunt cele prevăzute de lege pentru evidențiere contabilă, formularele fiind cele stabilite prin normele fiscale, precizăm că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât avizele de achiziție material lemnos au un regim special, în sensul că circulă și se completează numai de cei care dețin autorizații.

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, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de (..... este aferentă anului 2010 și aferentă anului 2011), reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.**

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, din care dobânzi în sumă de și penalități în sumă de, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).**

2. Referitor la suma de, reprezentând – TVA și – accesorii aferente, stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă achiziției 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, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă achiziției de material lemnos aferente unor facturi care nu au calitatea de documente justificative, întrucât au fost emise în baza unor avize care nu au fost procurate de la organele silvice autorizate și care conțin date nereale.

Avizele în cauză aveau înscris la rubrica „furnizor” SC SRL sau SC SRL, dar în urma investigațiilor efectuate a rezultat că acestea au fost

procurate de la organele silvice de către alte societăți și că operațiunile reflectate în acestea sunt fictive.

În consecință, organele fiscale au respins la deducere TVA aferentă achizițiilor în sumă de (din care aferentă achizițiilor de la SC SRL și aferentă achizițiilor de la SC SRL), stabilind suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de

Pentru neachitarea la scadență a TVA s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care dobânzi în sumă de și penalități în sumă de

Societatea susține că documentele (avize de însoțire a mărfii, facturi, chitanțe) sunt cele prevăzute de lege pentru evidențiere contabilă, formularele fiind cele stabilite prin normele fiscale.

De asemenea, susține că organele de control nu puteau stabili că operațiunile comerciale sunt fictive, întrucât actele sale sunt perfect legale, conforme cu realitatea.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

❖ **Art. 145 alin. 2 și art. 125¹ alin. 2 pct. 29** din Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

ART. 125¹

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, numai în situația în care acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la art. 146 alin. 1 din Codul fiscal, unde se prevede că:

ART. 146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Din textul de lege menționat se reține că, persoana impozabilă poate avea dreptul la deducerea TVA aferentă bunurilor livrate în beneficiul său, numai în situația în care acele bunuri au fost livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că a dedus TVA aferentă achiziției de material lemnos, achiziționat în baza unor avize de însoțire care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC SRL, ci de alți agenți economici.

Totodată, organele fiscale au constatat că S.C. SRL a înregistrat în sistemul SUMAL doar intrări de masă lemnoasă, respectiv bușteni, nefigurând cu intrări de material lemnos.

De asemenea, din informațiile furnizate de Suceava se reține că furnizorul înscris în, respectiv SC SRL, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos.

- 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 care va sta la baza înregistrării operațiunilor 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 deducerii taxei pe valoarea adăugată 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 „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea a dedus TVA în sumă de aferentă achizițiilor în sumă de, pe bază de documente care nu au calitatea de document justificativ, conform legii, după cum urmează:

1) Cu privire la achizițiile de material lemnos în sumă de pe bază de avize de însoțire ce au înscris la rubrica „furnizor” SC SRL

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că, în perioada 2011, a achiziționat în baza a trei avize de însoțire secundare, cherestea tivită rășinoase și dulapi diferite mărimi, diferite lungimi, în cantitate totală de, de la SC SRL, CUI, după cum urmează:

- nr. (dulapi diferite lățimi, diferite lungimi), cantitatea de
- nr. (cherestea tivită rășinoase), cantitatea de
- nr. (cherestea tivită rășinoase), cantitatea de

Organele fiscale fac precizarea că avizul de însoțire secundar nr., provine din carnetul cu plaja, carnet cu regim special care a fost ridicat de la de către SC SRL București în data de 16.11.2010, conform anexei 3 la Procesul verbal nr. încheiat de Garda Financiară Suceava.

De asemenea, din adresa nr., emisă de RNP-.....-..... Suceava (anexa 9 la Procesul verbal nr.), rezultă că SC SRL nu a avut relații contractuale cu Suceava în perioada 09.07.2008-29.06.2011.

Din adresa nr., emisă de MMP-..... Suceava (anexa 11 la Procesul verbal nr.), rezultă că SC SRL a achiziționat în anul 2011 cantitatea de bușteni gater rășinoase (..... masă lemnoasă de la SC SRL CUI și masă lemnoasă de la SC SRL CUI

Având la bază cele două adrese mai sus menționate, organele fiscale au constatat că SC SRL nu figurează ca având intrări de material lemnos pentru a putea efectua livrările mai sus precizate către

Organele fiscale fac precizarea că, pentru livrările de masă lemnoasă efectuate cu avizele de însoțire secundare menționate, SC SRL a emis un număr de fiscale în valoare totală de, astfel:

- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de lei;
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de
- ff nr. în valoare de

TOTAL

Având în vedere cele constatate, organele fiscale consideră TVA aferentă facturilor de achiziții material lemnos înregistrate de societate în sumă de, ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât în cuprinsul acestora sunt înscrise operațiuni nereale.

Din cele prezentate mai sus se reține că avizul de însoțire nr. nu a fost ridicat de la autoritățile competente de către furnizorul înscris în acesta, respectiv SC SRL.

De asemenea, se reține că, în urma investigațiilor efectuate, s-a constatat că S.C. SRL a înregistrat în sistemul SUMAL doar intrări de masă lemnoasă, respectiv bușteni, nefigurând cu intrări de material lemnos.

2) Cu privire la achizițiile de material lemnos în sumă de pe bază de avize de însoțire ce au înscris la rubrica „furnizor” SC SRL

În urma verificării efectuate s-a constatat că, în perioada iunie 2010-august 2011, a înregistrat în programul SUMAL un număr de de însoțire primară (material lemnos), având înscris la emitent SC SRL, CUI, din care în anul 2010, având înscrisă cantitatea de lemn lucru rășinoase, și în anul 2011, având înscrisă cantitatea de, cantitatea totală aferentă perioadei iunie 2010-august 2011 fiind de lemn rotund rășinoase.

Potrivit informațiilor furnizate de către Suceava, prin consultarea bazei de date a programului informațional SUMAL, rezultă inadvertențe între prevederile APV-urilor și datele înscrise în avizele de însoțire, după cum urmează:

- a) unele APV-uri constituite pe raza OS au Autorizația de exploatare emisă pentru SC SRL, jud., pentru care la sfârșitul anului 2009 s-a efectuat reprimirea partizilor.

Organele fiscale precizează că, potrivit legislației silvice în vigoare, obligația descărcării partizii revine titularului autorizației de exploatare și că SC SRL are efectuată ultima raportare în programul SUMAL în luna ianuarie 2010, aflându-se sub incidența Legii 85/2006, fiind deschisă procedura insolvenței, iar începând cu 12.05.2010, Tribunalul dispune începerea procedurii falimentului debitoarei SC SRL, dizolvarea societății și ridicarea dreptului de administrare a debitorului.

- b) unele APV-uri constituite pe raza OS SRL Alba, au Autorizația de exploatare emisă pentru OS SRL Alba, constituite pe raza OS, jud. Bihor, cu Autorizația de exploatare emisă pentru OS jud. Bihor și constituite pe raza OS, jud. Suceava, cu Autorizația de exploatare emisă pentru SC SRL, au fost înscrise pe avizele primare de însoțire a materialului lemnos emise fără drept de către SC SRL CUI, ca fiind constituite de către OS
- c) SC SRL, CUI, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL.

De asemenea, din procesul verbal nr., încheiat de Garda Financiară Suceava, reiese că mijloacele de transport înscrise în avizele primare de însoțire a materialului lemnos, emise de SC SRL, nu figurează ca fiind înmatriculate sau nu permit transportul de material lemnos, fapt care a dus la concluzia că transportul de material lemnos nu a avut loc fizic, „fiind manevrate numai documentele”.

S-a constatat că pentru livrările de masă lemnoasă efectuate cu avizele primare de însoțire a materialului lemnos menționate mai sus, SC SRL a emis un număr de fiscale în sumă de, conform fișei furnizorului SC SRL, prezentă în anexa 5 la procesul verbal nr.

Organele fiscale au respins la deducere TVA aferentă achizițiilor de material lemnos în sumă de (..... în anul 2010 și în anul 2011), pe motiv că au la bază documente nelegale.

Astfel, organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă totală de, pe motiv că au la bază documente nelegale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că din informațiile furnizate de Suceava se reține că furnizorul înscris în cele, respectiv SC SRL, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos.

Prin urmare, rezultă că înscrierile din avizele primare de însoțire a materialului lemnos, emise de SC SRL, nu corespund cu realitatea.

În consecință, organele fiscale în mod legal au considerat că documentele aferente achizițiilor de lemn lucru rășinoase de la SC SRL în perioada iunie 2010-august 2011, înregistrate de societate, nu constituie documente legale de proveniență, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile Legii nr. 46/2008, modificată, privind Codul silvic, unde, la **art. 68 alin. 1, 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.

(2) Actul de punere în valoare, denumit în continuare APV, este documentul de proveniență a materialelor lemnoase rezultate din masa lemnoasă pe picior inventariată sau marcată și autorizată spre exploatare. APV-ul este un document tehnico-economic care conține rezultatele evaluării cantitative, calitative și valorice, precum și localizarea, conform normelor tehnice silvice pentru amenajarea pădurilor, a masei lemnoase destinate exploatării. APV-ul se întocmește conform normelor tehnice silvice pentru evaluarea masei lemnoase destinate comercializării și se înregistrează în registrul APV de către ocolul silvic care a efectuat punerea în valoare.

[...]

(5) AVP-ul nu constituie document de proveniență dacă acesta nu a fost autorizat spre exploatare.

[...]

(7) Avizul de însoțire este și document de proveniență numai atunci când în baza lui se emite alt aviz de însoțire, și anume:

[...]

b) la achiziționarea materialelor lemnoase de către achizitori;”

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 rezultă că actul de punere în valoare, avizul de însoțire sunt documente de proveniență a materialelor lemnoase.

APV-ul se întocmește conform normelor tehnice silvice și nu constituie însă document de proveniență dacă acesta nu a fost autorizat spre exploatare.

Totodată, 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.

- În ceea ce privește sistemul SUMAL și formularul APV, actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 3

“Constituie contravenții următoarele fapte:

a) neutilizarea sistemului informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase, denumit în continuare SUMAL, de către persoanele prevăzute la art. 20 alin. (2) din norme;

ART. 20

“(1) Autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură asigură realizarea și funcționarea SUMAL.

(2) Utilizarea sistemului SUMAL este obligatorie pentru:

a) ocoalele silvice;

b) operatorii economici care exploatează, prelucrează, depozitează sau comercializează materiale lemnoase.

(3) Softul SUMAL se pune la dispoziție în mod gratuit utilizatorilor prevăzuți la alin. (2) de către autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură.

(4) Actele de punere în valoare, autorizațiile de exploatare și actele de reprimire a partizilor se generează în sistemul SUMAL.

(5) Masa lemnoasă și materialele lemnoase care nu sunt înregistrate și pentru care nu se introduc documente în sistemul SUMAL sunt considerate fără proveniență legală.

(6) Partizile autorizate anterior intrării în vigoare a prezentelor norme și nereprite până la data intrării în vigoare a acestora se introduc în SUMAL.

(7) Funcționarea SUMAL este asigurată de autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură.

(8) Organizarea și funcționarea SUMAL și obligațiile operatorilor economici se stabilesc conform metodologiei care se aprobă prin ordin al conducătorului autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, în termen de 30 de zile de la intrarea în vigoare a prezentelor norme”.

Din aceste prevederi rezultă că SUMAL este sistemul informațional integrat de urmărire a materialelor lemnoase, utilizarea sa fiind obligatorie pentru operatorii economici care exploatează, prelucrează, depozitează sau comercializează materiale lemnoase.

Actul de punere în valoare este generat de acest program, iar masa lemnoasă și materialele lemnoase care nu sunt înregistrate și pentru care nu se introduc documente în sistemul SUMAL sunt considerate fără proveniență legală.

Din prevederile legale menționate mai sus se reține că există o legătură între APV-uri, avizele de însoțire a mărfurilor și sistemul SUMAL, în sensul că avizele trebuie să cuprindă datele existente în APV-uri, iar toată mișcarea de material lemnos din APV-uri și avize se operează în mod obligatoriu în sistemul SUMAL.

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 TVA aferentă achiziției de material lemnos, achiziționat în baza unor avize de însoțire care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC SRL, ci de alți agenți economici.

Totodată, organele fiscale au constatat că S.C. SRL a înregistrat în sistemul SUMAL doar intrări de masă lemnoasă, respectiv bușteni, nefigurând cu intrări de material lemnos.

De asemenea, din informațiile furnizate de Suceava se reține că furnizorul înscris în, respectiv SC SRL, nu a efectuat nici o raportare în programul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos.

Deoarece avizele au fost ridicate de către alte societăți decât cele care au comercializat materialul lemnos, iar societățile înscrise la rubrica „furnizor” în avizele de însoțire nu apar înregistrate în sistemul SUMAL cu material lemnos, nexistând nici o raportare în programul informațional SUMAL, din care să rezulte că a efectuat tranzacții cu material lemnos, rezultă că avizele pe care le deține nu reprezintă 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 material lemnos sunt legale. 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 a materialului lemnos în contabilitate.

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

Întrucât avizele de însoțire nu aparțin societății înscrise în factură la rubrica „furnizor”, rezultă că operațiunile nu sunt reale, deci nu se poate considera că bunurile provin de la o persoană impozabilă plătitoare de TVA, astfel că nu are dreptul la deducerea TVA, nefiind îndeplinite condițiile privind deducerea TVA, prevăzute la art. 146 alin. 1 lit. a din Codul fiscal.

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 TVA aferentă achizițiilor în sumă de, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de, reprezentând TVA.**

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută TVA 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, din care dobânzi în sumă de și penalități 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 de 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;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

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