



**Ministerul Finanțelor Publice**

.....

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

**DECIZIA NR. 46**

din 11.05.2012

privind soluționarea contestației formulată de

.....,

din ....., județul Suceava,

CUI RO .....

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. ....

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 ....., 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;
- ..... lei – accesorii aferente impozitului de profit;
- ..... lei – TVA;
- ..... lei – accesorii aferente TVA.

Societatea contestă și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziția de măsuri .....

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 totală de ....., reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziția de măsuri .....**

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea actelor atacate.

Astfel, societatea susține că a fost de bună credință și a înregistrat în contabilitate toate documentele (avize de însoțire material lemnos, facturi și chitanțe) emise de SC ..... SRL în perioada decembrie 2009-martie 2010, fără a urmări o diminuare a bazei de impozitare și fără a urmări sustragerea de la plata obligațiilor fiscale.

Petenta motivează că operațiunile înregistrate în contabilitatea sa nu pot fi considerate în nici un caz fictive, din moment ce materialul lemnos a fost achiziționat de la SC ..... SRL, a fost prelucrat, iar din vânzarea cherestelei obținute s-au realizat venituri pentru care s-a plătit impozitul corespunzător.

Societatea susține că nu avea posibilitatea legală să verifice dacă documentele justificative prezentate de SC. .... SRL sunt legale și completate în mod corespunzător și consideră că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru o faptă culpabilă săvârșită de altă persoană juridică pentru că s-ar încălca principiul bunei credințe în relațiile comerciale.

Petenta afirmă că eroarea în care s-a aflat are un caracter obiectiv, neputându-i-se imputa neobservarea formei facturilor și a celorlalte documente emise de societatea furnizoare a materialului lemnos achiziționat.

Contestatoarea consideră că societatea vinovată ar trebui verificată și sancționată, în sarcina sa neputându-se reține vreo culpă.

**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;
- ..... lei – accesorii aferente impozitului de profit;
- ..... lei – TVA;
- ..... lei – accesorii aferente TVA.

Controlul fiscal s-a efectuat în urma adresei nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., prin care Garda Financiară transmite procesul verbal nr. .... întocmit la .....

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că societatea, a înregistrat în contabilitate, în perioada decembrie 2009-martie 2010, intrări de masă lemnoasă (un număr de 34 avize de însoțire primare materiale lemnoase și 23 avize de însoțire secundare, menționate în tabelul nr. 1 din Procesul verbal nr. .... al Gărzii Financiare Suceava, având înscris la capitolul „Furnizori” – SC ..... SRL ....), conform unui număr de ..... facturi, menționate în tabelul nr. 2 din Procesul

verbal nr. ...., pentru cantitatea de ..... mc lemn lucru rășinoase și ..... mc cherestea rășinoase în sumă de ..... lei.

Din corespondența purtată de Garda Financiară Suceava cu organele din cadrul IPJ Suceava a rezultat faptul că avizele de însoțire a materialelor lemnoase nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către: SC ..... SRL Târgu Mureș, județul Mureș, SC ..... SRL ....., județul ....., SC ..... SRL ....., județul ....., SC ..... SRL ....., județul ....., SC ..... SRL ....., județul ....., SC ..... SRL ....., județul .....

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele înregistrate de societate în contabilitate nu constituie documente legale de proveniență și de transport, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

Prin urmare, organele fiscale au stabilit suplimentar o bază impozabilă în sumă de ..... lei (din care aferentă anului 2009 în sumă de ..... lei și aferentă anului 2010 în sumă de ..... lei) și un impozit pe profit în sumă de ..... lei.

De asemenea, organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat la capitolul cheltuieli contravaloare transport material lemnos în sumă de ..... lei (din care ..... lei aferente anului 2009 și ..... lei aferentă anului 2010), având la bază documente care nu au rolul de documente justificative, facturate tot de către SC ..... SRL. În consecință au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

Prin urmare, au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă totală de ..... și TVA în sumă de ..... lei, iar pentru neachitarea acestora la scadență s-au calculat pentru perioada 25.01.2010-02.03.2012 accesorii în sumă de ..... lei, din care ..... lei aferente impozitului pe profit și ..... lei aferente TVA.

**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 ..... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ..... și accesorii aferente în sumă de ..... lei, stabilite 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 și cu transportul acestuia, în condițiile în care operațiunile nu au la bază documente justificative emise conform legii, nerezultând cu certitudine proveniența legală a materialului lemnos.**

**În fapt,** în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate, în perioada decembrie 2009-martie 2010, intrări de material lemnos (un număr de ..... avize de însoțire primare privind materiale lemnoase și .... avize de însoțire secundare, menționate în tabelul nr. 1 din Procesul verbal nr. .... al Gărzii Financiare Suceava, având înscris la capitolul

„Furnizori” – SC ..... SRL .....), conform unui număr de 67 facturi, menționate în tabelul nr. 2 din Procesul verbal nr. ...., pentru cantitatea de ..... mc lemn lucru rășinoase și ..... mc cherestea rășinoase în sumă de ..... lei.

Din corespondența purtată de Garda Financiară Suceava cu organele din cadrul IPJ Suceava a rezultat faptul că avizele de însoțire a materialelor lemnoase nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către: SC ..... SRL Târgu Mureș, județul Mureș, SC ..... SRL ....., județul ....., SC ..... SRL ....., județul ....., SC ..... SRL ....., județul ....., SC ....., județul .....

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele înregistrate de societate în contabilitate nu constituie documente legale de proveniență și de transport, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

Prin urmare, organele fiscale au stabilit suplimentar o bază impozabilă în sumă de ..... lei (din care aferentă anului 2009 în sumă de ..... lei și aferentă anului 2010 în sumă de ..... lei) și un impozit pe profit în sumă de ..... lei.

De asemenea, organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat la capitolul cheltuieli contravaloare transport material lemnos în sumă de ..... lei (din care ..... lei aferente anului 2009 și ..... lei aferentă anului 2010), având la bază documente care nu au rolul de documente justificative, facturate tot de către SC ..... SRL. În consecință au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

Prin urmare, au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă totală de ....., iar pentru neachitarea acestuia la scadență s-au calculat pentru perioada 25.01.2010-02.03.2012 accesorii aferente în sumă de ..... lei.

Societatea susține că are dreptul la decucerea cheltuielilor deoarece nu avea posibilitatea legală să verifice dacă documentele justificative prezentate de SC. .... SRL sunt legale și completate în mod corespunzător și consideră că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru o faptă culpabilă săvârșită de altă persoană juridică pentru că s-ar încălca principiul bunei-credințe în relațiile comerciale.

**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 și cu transportul acestuia. Organele fiscale fac precizarea că aceste cheltuieli sunt aferente unor facturi care au fost emise în baza unor avize de însoțire a materialelor lemnoase, dar care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către alte societăți.

- 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 cărui 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, 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 cu certitudine 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 și cu transportul acestuia în baza unor avize de însoțire a materialelor lemnoase, dar care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către alte societăți.

Deoarece avizele au fost ridicate de către alte societăți decât cele care au comercializat materialul lemnos, 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.

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 ..... lei, din care aferente anului 2009 în sumă de ..... lei și aferente anului 2010 în sumă de ..... lei, 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 ..... lei, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” (accesoriul urmează principalul).

**2. Referitor la suma de ..... lei, reprezentând TVA în sumă de ..... lei și accesorii aferente în sumă de ..... lei, stabilite 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 TVA aferentă cheltuielilor cu transportul de material lemnos, în condițiile în care operațiunile nu au la bază documente justificative emise conform legii, nerezultând cu certitudine proveniența legală a materialului lemnos.

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli contravaloare transport material lemnos în sumă de ..... lei (din care ..... lei aferente anului 2009 și ..... lei aferentă anului 2010), având la bază documente care nu au rolul de documente justificative, facturate de către SC ..... SRL.

În urma cercetărilor efectuate s-a constatat faptul că avizele de însoțire a materialelor lemnoase nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către alte societăți.

Întrucât aprovizionările de material lemnos de la SC ..... SRL nu au la bază documente de proveniență legală, rezultă că nici transportul acestora nu poate fi considerat a fi efectuat de la SC ..... SRL către .....

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele înregistrate de societate în contabilitate nu constituie documente legale de proveniență și de transport, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive.

Prin urmare, au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de ..... lei, iar pentru neachitarea acesteia la scadență s-au calculat pentru perioada 25.01.2010-02.03.2012 accesorii în sumă de ..... lei.

Societatea susține că are dreptul la deducerea cheltuielilor deoarece nu avea posibilitatea legală să verifice dacă documentele justificative prezentate de SC. .... SRL sunt legale și completate în mod corespunzător și consideră că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru o faptă culpabilă săvârșită de altă persoană juridică pentru că s-ar încălca principiul bunei-credințe în relațiile comerciale.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145 alin. 2 lit. a și art. 146 alin. 1 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

#### **ART. 145**

**“Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile;**

**[...]”.**

## **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 aceste prevederi legale se reține că, din punctul de vedere al TVA, orice persoană are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor și serviciilor care i-au fost prestate, dar cu condiția ca aceste bunuri să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Totodată, pentru a putea exercita dreptul de deducere a taxei 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, contribuabilul trebuie să dețină o factură care trebuie să fie emisă conform prevederilor legale.

- În ceea ce privește formularul „factură”, acesta trebuie să cuprindă o serie de elemente obligatorii, așa după cum rezultă și din prevederile **art. 155 alin. 5** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

## **ART. 155**

### **„Facturarea**

**[...]**

**(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**[...]**

**c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;**

**[...]**

**k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**

**[...]”.**

Așa după cum rezultă din prevederile legale menționate, în cuprinsul unei facturi trebuie să se regăsească o serie de elemente obligatorii, printre care și denumirea și cantitatea bunurilor livrate, respective denumirea serviciilor prestate.

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede faptul 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 texte 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, 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. 145 alin. 2 lit. a și art. 146 alin. 1 lit. a 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 se admite recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, precizându-se că **„taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă”**.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că ..... a dedus cheltuieli cu achiziția de material lemnos și cu transportul acestuia. Organele fiscale fac precizarea că aceste cheltuieli sunt aferente unor facturi care au fost emise în baza unor avize de însoțire a materialelor lemnoase, dar care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către alte societăți.

- 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, 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 cu certitudine proveniența legală a acestora este interzisă, societatea neavând dreptul la deducerea TVA aferentă cheltuielilor efectuate în baza documentelor respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că ..... a achiziționat material lemnos în baza unor avize de însoțire a materialelor lemnoase, dar care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către alte societăți.

Deoarece avizele au fost ridicate de către alte societăți decât cele care au comercializat materialul lemnos, 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.

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 TVA, întrucât nu au la bază documente legale de proveniență.

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

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută TVA în sumă de ..... lei, 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 ..... lei, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” (accesoriul urmează principalul).**

**3. Referitor la contestația formulată de ..... împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziției de măsuri ....., cauza supusă coluționării este dacă DGFP Suceava se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere, în condițiile în care actele atacate nu au fost emise de DGFP Suceava, iar societatea nu face dovada că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestora.**

**În fapt**, societatea formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziției de măsuri ....., emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul DGFP Suceava.

Prin adresa nr. ...., organele fiscale din cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava ne comunică faptul că, în urma verificării efectuate la societate, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .... și Decizia de impunere nr. ...., fără a fi cazul de a se emite decizia de nemodificare a bazei de impunere și dispoziția de măsuri.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 205 și art. 206** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

#### **ART. 205**

##### **“Posibilitatea de contestare**

(1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.**

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.**

#### **ART. 206**

##### **“Forma și conținutul contestației**

(1) **Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

- a) **datele de identificare a contestatorului;**
- b) **obiectul contestației;**
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**

[...]

(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal”.**

#### **ART. 209\*)**

##### **“Organul competent**

(1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a**

**măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:**

**a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;  
[...]"**

Din aceste prevederi legale se înțelege că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava are competență în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.

De asemenea, pentru a putea fi soluționată o contestație, aceasta trebuie să conțină câteva elemente și să îndeplinească anumite condiții, și anume, să fie formulată împotriva unui act administrativ fiscal emis de organul fiscal și petentul să **demonstreze că a fost lezat în drepturi prin emiterea titlului de creanță respectiv.**

Societatea formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziției de măsuri ....., emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul DGFP Suceava.

Prin adresa nr. ...., organele fiscale din cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava ne comunică faptul că, în urma verificării efectuate la societate, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .... și Decizia de impunere nr. ...., fără a fi cazul de a se emite decizia de nemodificare a bazei de impunere și dispoziția de măsuri.

În ceea ce privește actul administrativ fiscal, la **art. 41, art. 43, art. 44 și art. 45** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează că:

#### **ART. 41**

##### **“Noțiunea de act administrativ fiscal**

**În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.**

**[...]"**

#### ART. 43

**„Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.**

**(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
  - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
  - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
  - d) obiectul actului administrativ fiscal;
  - e) motivele de fapt;
  - f) temeiul de drept;
  - g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
  - h) ștampila organului fiscal emitent;
  - i) **posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;**
  - j) **mențiuni privind audierea contribuabilului.**
- [...].”

#### ART. 44

**“Comunicarea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.**

[...].”

#### ART. 45

**“Opozabilitatea actului administrativ fiscal**

**Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.**

Din aceste texte de lege rezultă că drepturile și obligațiile fiscale se stabilesc printr-un act administrativ fiscal care se emite în formă scrisă. De asemenea, acesta trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat și produce efecte din momentul în care este comunicat sau la o dată ulterioară menționată în acesta.

Rezultă că un act administrativ fiscal produce efecte numai dacă este adus la cunoștința contribuabilului, iar efectele se produc începând cu acel moment sau ulterior. În caz contrar, dacă acel act administrativ fiscal nu este comunicat, nu poate produce nici un efect.

În cazul de față, petenta contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziția de măsuri ....., emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul DGFP Suceava.

Prin adresa nr. ...., organele fiscale din cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava ne comunică faptul că, nu s-au emis decizia de nemodificare a bazei de impunere și dispoziția de măsuri.

Deoarece organul fiscal afirmă că nu a emis actele administrative fiscale în sarcina contribuabilei, rezultă că petenta nu dovedește că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acelor acte administrative fiscale.

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile **pct. 9.3, pct. 9.5 și pct. 13.1 lit. d** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

**“9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

[...]

**9.5. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale”.**

**“12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 217 din Codul de procedură fiscală - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

**12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim;**

[...]”.

Având în vedere elementele prezentate mai sus și prevederile legale citate în textul prezentei decizii, faptul că organul competent din cadrul DGFP Suceava soluționează contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, care sunt acte administrative fiscale și care produc efecte din momentul comunicării lor, și faptul că petenta contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere și Dispoziția de măsuri, despre care organul fiscal susține că nu le-a emis, **urmează a se respinge contestația** formulată de ....., **ca fiind lipsită de interes**, întrucât societatea nu dovedește că a fost lezată în drepturi prin emiterea acelor acte administrative fiscale.

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:**

**1. 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;
- ..... lei – accesorii aferente impozitului de profit;
- ..... lei – TVA;
- ..... lei – accesorii aferente TVA.

**2. Respingerea ca fiind lipsită de interes a contestației** formulată de ..... împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere ..... și Dispoziției de măsuri ....., emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul DGFP Suceava.

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