



Ministerul Finanțelor Publice



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

..

**DECIZIA NR. \_\_87\_\_**

din \_\_\_\_\_06.09.2012\_\_\_\_\_

privind soluționarea contestației formulate de

.....,

din com. ..., str. ...., 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 com. ..., str. ...., județul Suceava.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că organele de control fiscal au stabilit în mod eronat obligații de plată suplimentare în sarcina sa.

**Referitor la impozitul pe profit**, societatea susține că s-a stabilit în mod eronat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ....., aferent cheltuielilor în sumă de ....., respinse la deducere de către organele fiscale, sumă reprezentând diferențe de preț la lemn rotund evidențiate prin formula  $601 = 301$  în luna octombrie 2011 și aferentă sumei de ..... evidențiată în aceeași lună prin formula  $711 = 345$ .

Contestatoarea susține că, în realitate, suma de ..... reprezintă descărcarea contului de produse finite (cherestea) pentru cantitatea de ..... cherestea vândută în luna mai 2010 către S.C. .... S.R.L. ... cu facturile ..... și ..... din .....respectiv .....

Petenta motivează că veniturile aferente acestor vânzări au fost evidențiate în luna mai 2010 prin formula  $4111 = 701$  și susține că nu mai poate fi impozitată încă o dată suma de ..... (..... diferență de preț la lemn + ..... descărcarea contului de produse finite), drept pentru care solicită diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de ..... și majorările aferente.

De asemenea, societatea precizează că, în luna decembrie 2011, a evidențiat corect producția de cherestea obținută din procesarea cantității de ..... lemn lucru rășinoase.

Afirmă că, din cantitatea de ..... cherestea rezultată, cantitatea de ..... reprezintă produs finit obținut și evidențiat pe venituri în luna decembrie 2011 (... \* .... = .....), iar ..... cherestea reprezintă prestări servicii de debitare și nu produs finit așa cum eronat a interpretat organul fiscal.

Societatea face mențiunea că ..... cherestea a fost facturată ca prestare servicii de debitare pentru terți, fiind emisă factura nr. .... din data ..... către S.C. ....S.R.L. .... Veniturile din prestarea de servicii au fost evidențiate în contabilitate, iar suma s-a încasat cu chitanța nr. .... Prin urmare, petenta susține că nu mai poate fi stabilit un venit suplimentar în sumă de ..... (..... \* ..... lei = .....) și solicită diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de ..... lei (..... \* 16%) și majorările aferente.

În contestația formulată, societatea afirmă că, în luna februarie 2010, a achiziționat de la S.C. .... S.R.L. Stulpicani următoarele materiale:

- ..... lemn rotund în valoare de ..... lei;
- ..... mc cherestea în valoare de ..... lei;

Total materiale lemnoase în sumă de ..... lei.

Petenta afirmă că materialele achiziționate sunt însoțite de avize de însoțire a materialului lemnos secundare pentru cherestea și primare pentru lemn rotund, dar că organul de control nu recunoaște ca și cheltuieli deductibile suma de ..... lei pe motiv că avizele de expediere folosite de S.C. .... S.R.L. nu ar fi procurate de această societate, ci de către alte două societăți.

Societatea face mențiunea că S.C. .... S.R.L. este societate înscrisă la ORC Suceava sub nr. ...., având cod fiscal atribuit, în luna februarie 2010 fiind societate activă.

Precizează că ....., fiind cumpărător, nu avea obligația legală de a verifica modul cum furnizorul S.C. .... S.R.L. și-a procurat documentele primare.

Susține că, din punctul său de vedere, facturile fiscale de procurare a materialelor lemnoase de la S.C. .... S.R.L. sunt perfect legale, iar stabilirea de către organul de control a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... (..... \* 16% = .....) și a accesoriilor aferente s-a făcut fără temei legal.

În consecință, petenta solicită anularea deciziei de impunere privind suma de ..... reprezentând impozit pe profit, suma de ..... lei reprezentând majorări de întârziere și suma de ..... lei reprezentând penalități de întârziere.

**Referitor la TVA**, petenta susține că, în luna august 2007, a achiziționat din ... un autoturism ..... în valoare de ....., respectiv ....., și a fost evidențiat în contabilitate prin formula 2133 = 401 cu suma de ....., fără a deduce TVA aferentă.

Invocă în susținerea afirmațiilor sale prevederile art. 128 alin. 5 din Codul fiscal și precizează că organele fiscale au calculat în mod eronat TVA în sumă de ..... și accesorii aferente.

De asemenea, afirmă că, în luna octombrie 2011, societatea a evidențiat pe costuri diferența de preț la lemn cu suma de ..... și descărcarea contului de produse finite cu suma de ..... și face și precizarea că, acestea fiind cheltuieli, nu au cum fi în același timp și venituri, organul fiscal calculând eronat TVA de plată în sumă de ..... (..... \* 24% = .....).

Invocă în susținerea contestației prevederile art. 17 alin. 1 lit. a din Codul fiscal și afirmă că nu este vorba despre o livrare de bunuri, ci de corectarea unor erori contabile și că, prin urmare, nu se colectează TVA pentru corectarea operațiunii.

Cu privire la facturile de proveniență a materialelor lemnoase livrate de S.C. .... S.R.L., societatea consideră că organul de control a stabilit în mod arbitrar că aceste documente ar fi nelegale, deoarece societatea, în calitate de cumpărător, nu avea obligația de a verifica modul cum furnizorul și-a procurat documentele primare pentru materialele lemnoase livrate.

Astfel, afirmă că susținerea organului fiscal că societatea a dedus TVA în sumă de ....., aferentă sumei de ..... lei, contravaloarea materialului lemnos cumpărat, nu este temeinică.

Societatea susține că, fiind vorba de material lemnos, la înregistrarea în contabilitate a acestor facturi, a aplicat măsurile de simplificare, respectiv 4426 = 4427 cu suma de ....., operațiunea reprezentând o deducere de TVA, dar și o colectare în același timp, suma fiind stabilită de organul fiscal în mod arbitrar.

În concluzie, societatea solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere contestate.

**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.

Controlul fiscal efectuat la societate a vizat perioada 01.01.2007-31.12.2011.

La începutul controlului situația fiscală a societății este următoarea:

- la data de 31.12.2007, societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat această pierdere fiscală;
- la data de 31.12.2008, societatea înregistrează profit în sumă de 0 lei;
- la data de 31.12.2009, societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat această pierdere fiscală;
- la data de 30.09.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care achită impozitul forfetar în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat acest impozit forfetar;
- pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care nu achită impozit pe profit, întrucât recuperează o parte din pierderea aferentă anilor precedenți;
- la data de 31.12.2011, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care nu achită impozit pe profit întrucât recuperează o parte din pierderea fiscală aferentă anilor precedenți.

**În urma verificării efectuate**, organele fiscale au constatat că, în luna august 2007, societatea a achiziționat un autoturism marca ..... din ... în valoare de ....., respectiv ....., autoturism care a fost vândut chiar în aceeași lună către administratorul societății, conform facturii nr. ...., cu suma de ....., din care TVA în sumă de .....

În baza prevederilor art. 11 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, organele fiscale au reîncadrat tranzacția privind vânzarea autoturismului, stabilind suplimentar venituri în sumă de .....

Cu această sumă a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată la 31.12.2007 în sumă de ....., rămânând de recuperat suma de .....

De asemenea, organele fiscale au colectat și **TVA în sumă de .....**

**În urma verificării efectuate**, organele fiscale au constatat că, în luna octombrie 2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 601, prin articolul contabil 601 = 301, suma de ..... lemn rotund rășinoase și prin articolul contabil

711 = 345, suma de ..... cherestea rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă totală de ..... De asemenea, pentru suma de ..... s-a colectat **TVA în sumă de .....**

De asemenea, **în urma verificării efectuate**, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie 2011, societatea nu a înregistrat toată producția obținută de cherestea rășinoase. Organele fiscale fac precizarea că, în urma procesării cantității de ..... lemn rotund rășinoase, cantitatea de cherestea obținută a fost de ..... \* ...../mc = ....., iar societatea a înregistrat doar suma de ....., rămânând o diferență neînregistrată de .....

**De asemenea, în urma verificării efectuate**, organele fiscale fac precizarea că, în urma verificării efectuate de Garda Financiară Suceava, s-a întocmit Procesul verbal nr. ...., prin care s-a constatat că societatea a achiziționat de la S.C. .... S.R.L. lemn rotund rășinoase pe baza a două avize de însoțire secundare, astfel:

- ..... nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase;
- ..... nr. .... pentru cantitatea de ..... mc cherestea rășinoase.

Din cercetările efectuate de organele de poliție din cadrul IPJ SIF Suceava a rezultat că avizele de însoțire primare și scundare nu au fost ridicate de la organele silvice de către S.C. .... S.R.L., ci de către S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

Se precizează că, pentru cantitatea de ..... mc cherestea rășinoase în valoare totală de ..... lei, achiziționată în baza avizului nr. ...., societatea a primit și înregistrat în evidența contabilă, în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2010, următoarele facturi fiscale, care au fost achitate de societate în numerar cu chitanțele nr. ...., nr. ...., nr. ...., astfel:

- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase.

De asemenea, se precizează că, pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase în valoare totală de ..... lei, achiziționată în baza avizului nr. ...., societatea a primit și înregistrat în evidența contabilă în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2010 următoarele facturi fiscale, care au fost achitate de societate în numerar cu chitanțele nr. .... și nr. ...., astfel:

- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase.

Având în vedere constatările efectuate de Garda Financiară Suceava, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile înregistrate în evidența contabilă a ..... nu reprezintă documente legale de proveniență, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive, având la bază avize de însoțire secundare ridicate de alt agent economic decât cel înscris la furnizor, respectiv S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

În consecință, organele fiscale au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă documente nelegale, aferente operațiunilor fictive de achiziție a materialelor lemnoase în sumă de .....

Pentru facturile menționate în sumă de ..... societatea a aplicat măsurile de simplificare, respectiv 4426 = 4427 cu suma de ..... Deoarece facturile înregistrate în evidența contabilă nu reprezintă documente legale de proveniență, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ....., **reprezentând TVA.**

De asemenea, consecința fiscală este și neînregistrarea unui impozit pe profit în sumă de ....., întrucât s-a ținut cont de pierderea fiscală rămasă de recuperat din anii precedenți în sumă de ....., rezultând la data de 30.09.2010 un profit impozabil în sumă de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ....., din care s-a scăzut impozitul forfetar înregistrat de societate în sumă de ..... și a rezultat o diferență de plată a impozitului pe profit în sumă de .....

Având în vedere constatările de mai sus, profitul impozabil a fost reîntregit astfel:

a) pentru anul 2007, pierderea fiscală în sumă de ....., a fost diminuată cu suma de ..... și a rezultat pierdere fiscală în sumă de .....

b) pentru anul 2009, societatea a solicitat suspendarea activității începând cu 02.06.2009. Pentru luna mai societatea a declarat impozitul forfetar în sumă de ..... în trim. IV al anului 2009, iar pentru trim. II și III s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de .....**

c) pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 pierderea fiscală rămasă de recuperat (..... profit impozabil – ..... pierdere fiscală nerecuperată) în sumă de ..... a fost diminuată cu suma de ..... și a rezultat profit impozabil în sumă de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ....., din care s-a scăzut impozitul forfetar înregistrat de societate în sumă de ..... și a rezultat o diferență de plată la **impozitul pe profit în sumă de .....** Pentru suma de ..... s-au calculat pentru perioada 25.04.2010-23.04.2012 **majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....**

d) pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 a rezultat profit impozabil în sumă de ....., pentru care societatea nu a calculat impozit pe profit, **impozitul pe profit de plată este în sumă de .....** Pentru suma de ..... s-au calculat pentru perioada 25.01.2011-23.04.2012 **majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....**

e) pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011, profitul impozabil în sumă de ..... a fost reîntregit cu suma de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ..... Impozitul pe profit calculat de societate este în sumă de ....., rezultând **un impozit pe profit de plată în sumă de .....** Pentru suma de ..... s-au calculat pentru perioada 25.04.2011-23.04.2012 **majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....**

**Pentru perioada verificată a rezultat impozit pe profit suplimentar în sumă de ....., majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.**



De asemenea, s-a stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de ....., iar pentru neachitarea acesteia la scadență s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

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

**1. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... - impozit pe profit stabilit suplimentar și ..... - accesorii aferente acestuia**

Controlul fiscal efectuat la societate a vizat perioada 01.01.2007-31.12.2011.

În urma controlului, s-a stabilit în sarcina societății un impozit în sumă de ....., astfel:

- **pentru anul 2007**, pierderea înregistrată de societate în sumă de ..... a fost diminuată cu suma de ..... stabilită suplimentar, ca urmare a reîncadrării unei tranzacții constând în vânzarea unui autoturism sub prețul de piață, rămânând de recuperat suma de .....

- **pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010**, profitul impozabil înregistrat de societate în sumă de ..... a fost reîntregit cu suma de ..... stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale (ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu achiziția de material lemnos pe motiv că avizele nu reprezintă documente legale de proveniență) și s-a stins pierderea fiscală rămasă de recuperat în sumă de ....., rezultând un profit impozabil în sumă de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ....., Din această sumă s-a scăzut impozitul forfetar înregistrat de societate în sumă de ..... și a rezultat o diferență de plată la **impozitul pe profit în sumă de .....**

- **pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010** a rezultat profit impozabil în sumă de ....., pentru care societatea nu a calculat impozit pe profit, **impozitul pe profit de plată stabilit suplimentar este în sumă de .....**

- **pentru anul 2011**, profitul impozabil în sumă de ..... a fost reîntregit cu suma de ..... (..... venituri suplimentare stabilite de inspecția fiscală + ..... diferență de venituri neînregistrate), rezultând suma totală de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ....., Impozitul pe profit calculat de societate este în sumă de ....., rezultând **un impozit pe profit de plată în sumă de .....**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele fiscale au calculat **accesorii în sumă de .....**

**1.1. Referitor la suma de ....., reprezentând diferența dintre prețul de achiziție și cel de vânzare a autoturismului marca ..... achiziționat din ... și vândut administratorului firmei, cu care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava se poate pronunța**

**asupra reîncadrării tranzacției privind acest autoturism, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente cauzei.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, **în luna august 2007**, societatea a achiziționat un autoturism marca ..... din ... în valoare de ....., respectiv ....., autoturism care a fost vândut în aceeași lună către administratorul societății, conform facturii nr. ...., cu suma de ....., din care TVA în sumă de .....

În baza prevederilor art. 11 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, organele fiscale au reîncadrat tranzacția privind vânzarea autoturismului, stabilind suplimentar venituri în sumă de .....

Cu această sumă a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată la 31.12.2007 în sumă de ....., rămânând de recuperat suma de .....

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru diminuarea pierderii cu suma de ....., ca urmare a reîncadrării tranzacției, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206 alin. 1 lit. c și d** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

#### **ART. 206**

**„Forma și conținutul contestației**

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

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în contestațiile formulate trebuie să se menționeze motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care aceasta se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

#### **ART. 213**

**„Soluționarea contestației**

**(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale**



**invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

- La **pct. 2.5** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează că:

**„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.**

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

**„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației**

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

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”.**

Rezultă din aceste texte de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcin probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

**„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.**

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru diminuarea pierderii cu suma de ....., ca urmare a reîncadrării tranzacției, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

Se reține, astfel, că societatea formulează contestație cu privire la suma de ....., reprezentând diferența dintre prețul de achiziție și cel de vânzare al unui autoturism, dar argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

Având în vedere că petenta nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu avea obligația de a include în calculul profitului impozabil a diferenței dintre prețul de achiziție și cel de vânzare al unui autoturism **în sumă de .....**, faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată**.

**1.2. Referitor la accesorii în sumă de ....., aferente impozitului pe profit în sumă de ..... declarat de societate și achitat cu întârziere, stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța cu privire la această sumă, în condițiile în care societatea nu aduce nici un argument în legătură cu această sumă.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, pentru luna mai 2009, societatea a declarat impozitul forfetar în sumă de ..... în trim. IV al anului 2009.

Organele fiscale au calculat accesorii în sumă de ..... pentru impozitul pe profit în sumă de .....

Societatea formulează contestație împotriva întregii Decizii de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., dar nu aduce nici un argument în legătură cu accesoriile în sumă de ....., calculate de organele de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de ....., declarat de societate în trim. IV 2009.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206 alin. 1 lit. c și d** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

#### **ART. 206**

**„Forma și conținutul contestației**

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

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**  
[...]"

Potrivit acestui text de lege, în contestațiile formulate trebuie să se menționeze motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care aceasta se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

**ART. 213**

**„Soluționarea contestației**

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

- La **pct. 2.5** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează că:

**„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.**

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

**„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației**

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

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”.**

Rezultă din aceste texte de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcin aprobei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

**„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.**

Societatea formulează contestație împotriva întregii Decizii de impunere nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., dar nu aduce nici un argument în legătură cu accesoriile în sumă de ....., calculate de organele de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de ....., declarat de societate în trim. IV 2009.

Se reține, astfel, că societatea formulează contestație cu privire la suma de ....., reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, dar argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

Având în vedere că petenta nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu datorează accesoriile **în sumă de .....**, faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată.**

**1.3. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... - impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2010-30.09.2010 și ..... - accesorii aferente acestuia, stabilite suplimentar prin decizia de impunere 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, în luna februarie 2010, ..... a înregistrat în evidența contabilă a o serie de facturi de achiziție material lemnos de la S.C. .... S.R.L. care au la bază avize de însoțire secundare care nu au fost ridicate de furnizorul bunurilor, ci de alți agenți economici, respectiv S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

În consecință, organele fiscale au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă operațiunile pe bază de documente nelegale, considerând că achiziția materialelor lemnoase în sumă de ..... este fictivă.

Astfel, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, pierderea fiscală rămasă de recuperat din anul 2007, în sumă de ..... (..... profit impozabil calculat de societate – ..... pierdere fiscală nerecuperată), a fost diminuată cu suma de ..... stabilită suplimentar și a rezultat profit impozabil în sumă de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de .....

Din această sumă s-a scăzut impozitul forfetar declarat de societate, în sumă de ....., și a rezultat o diferență de plată la **impozitul pe profit în sumă de .....** Pentru suma de ..... s-au calculat pentru perioada 25.04.2010-23.04.2012 **majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....**

Societatea afirmă că furnizorul materialelor lemnoase, S.C. .... S.R.L., este societate înscrisă la ORC Suceava sub nr. ...., având cod fiscal atribuit, în luna februarie 2010 fiind societate activă.

Precizează că ....., fiind cumpărător, nu avea obligația legală de a verifica modul cum furnizorul S.C. .... S.R.L. și-a procurat documentele primare și că, din punctul său de vedere, facturile fiscale de procurare a materialelor lemnoase de la S.C. .... S.R.L. sunt perfect legale, iar stabilirea de către organul de control a unui impozit pe profit suplimentar și a accesoriilor aferente s-a făcut fără temei legal.

**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, 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 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, achiziționate pe bază de documente care nu sunt procurate pe căi legale.

Astfel, în urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a achiziționat de la S.C. .... S.R.L. lemn rotund rășinoase pe baza a două avize de însoțire secundare, astfel:

- ..... nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase;
- ..... nr. .... pentru cantitatea de ..... mc cherestea rășinoase.

Pentru cantitatea de ..... mc cherestea rășinoase în valoare totală de ..... lei, achiziționată în baza avizului nr. ...., societatea a primit și înregistrat în evidența contabilă, în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2010, următoarele facturi fiscale, care au fost achitate de societate în numerar cu chitanțele nr. ...., nr. ...., nr. ...., astfel:

- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase.

Pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase în valoare totală de ..... lei, achiziționată în baza avizului nr. ...., societatea a primit și înregistrat în evidența contabilă în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2010 următoarele facturi fiscale, care au fost achitate de societate în numerar cu chitanțele nr. .... și nr. ...., astfel:

- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase.

Din cercetările efectuate de organele de poliție din cadrul IPJ SIF Suceava a rezultat că avizele de însoțire primare și scundare nu au fost ridicate de la organele silvice de către S.C. .... S.R.L., ci de către S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

- 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 ...lă 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 conform legii, nu are dreptul de a primi, depozita, prelucra sau comercializa materialele lemnoase.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că ..... a dedus cheltuieli materialul lemnos, achiziționat în baza unor avize de însoțire care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

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 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 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 ....., drept

pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de ..... (..... stabilit suplimentar – ..... impozit forfetar declarat și achitat de societate), reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar aferent perioadei 01.01.2010-30.09.2010.

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 ....., reprezentând majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de ....., conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).

**1.4. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... - impozit pe profit aferent perioadei 01.10.2010-31.12.2010 și ..... - accesorii aferente, stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care, în urma respingerii la deducere a cheltuielilor în sumă de ..... aferente anului 2010 și a stabilirii suplimentare a veniturilor impozabile în sumă de ..... în anul 2007 de către inspecția fiscală, rezultă profit impozabil și nu pierdere de recuperat.**

**În fapt**, la data de 31.12.2007, societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat această pierdere fiscală.

În urma controlului efectuat, organele fiscale au stabilit suplimentar la calculul profitului impozabil venituri impozabile în sumă de ..... aferente anului 2007.

Pierdere fiscală în sumă de ....., a fost diminuată cu suma de ..... și a rezultat pierdere fiscală de recuperat în sumă de .....

La data de 30.09.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care declară și achită impozitul forfetar în sumă de .....

În urma controlului efectuat, organele fiscale au respins la deducere cheltuieli în sumă de .....

Astfel, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, organele fiscale au diminuat profitul impozabil în sumă de ....., declarat de societate, cu pierdere de recuperat rămasă din anul 2007 în sumă de ..... și au adăugat suma de ..... respinsă la deducere în anul 2010, rezultând un profit impozabil în sumă de .....

Pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care nu a calculat impozit, întrucât a recuperat o parte din pierdere fiscală stabilită de contribuabil în anul 2007.

Deoarece, în urma inspecției fiscale, a rezultat la data de 30.09.2010 profit impozabil, nerămânând pierdere de recuperat, organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului, pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, un impozit pe

profit suplimentar calculat prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra sumei de ....., reprezentând profit impozabil stabilit de societate, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de .....

Pentru suma de ..... s-au calculat pentru perioada 25.01.2011-23.04.2012 **majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....**

Societatea susține că sumele stabilite în sarcina sa sunt netemeinice.

De asemenea, argumentele aduse în susținerea cauzei pentru sumele care au determinat recalcularea impozitului au fost analizate la punctele anterioare.

În urma analizei prin prezenta decizie a sumelor de ..... și ....., sume care au determinat recalcularea profitului impozabil, contestația a fost respinsă.

**În drept**, sunt plicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** 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”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar din această sumă se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

- În ceea ce privește recuperarea pierderii fiscale, la art. 26 alin. 1 din Codul fiscal, aplicabile în perioada verificată, se stipulează că:

#### **ART. 26**

##### **“Pierderi fiscale**

**(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.**

Din aceste prevederi legale se reține că persoana impozabilă are dreptul de a recupera pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi.



Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, la data de 31.12.2007, societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat această pierdere fiscală.

În urma controlului efectuat, organele fiscale au stabilit suplimentar la calculul profitului impozabil venituri impozabile în sumă de ..... aferente anului 2007.

Pierdere fiscală în sumă de ....., a fost diminuată cu suma de ..... și a rezultat pierdere fiscală de recuperat în sumă de .....

La data de 30.09.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care declară și achită impozitul forfetar în sumă de .....

În urma controlului efectuat, organele fiscale au respins la deducere cheltuieli în sumă de .....

Astfel, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, organele fiscale au diminuat profitul impozabil în sumă de ....., declarat de societate, cu pierderea de recuperat rămasă din anul 2007, în sumă de ....., și au adăugat suma de ..... respinsă la deducere în anul 2010, rezultând un profit impozabil în sumă de .....

În urma analizei prin prezenta decizie a sumelor de ..... și ....., sume care au determinat recalcularea profitului impozabil, contestația a fost respinsă.

Drept urmare, recalcularea impozitului pe profit de către organele fiscale este legală.

Pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care nu achită impozit pe profit, întrucât a recuperat-o din pierderea aferentă anilor precedenți.

Deoarece în urma inspecției fiscale a rezultat la data de 30.09.2012 profit impozabil și nu pierdere de recuperat (aceasta fiind stinsă din profitul înregistrat de societate la data de 30.09.2012), organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului, pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, un impozit pe profit suplimentar calculat prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra sumei de ..... calculată de societate, rezultând astfel un impozit pe profit în sumă de .....

Prin urmare, având în vedere prevederile legale invocate și faptul că în perioada 01.10.2010-31.12.2010 societatea evidențiază profit impozabil (fără a avea de recuperat pierdere fiscală din anii anteriori) pentru care nu declară și nu achită impozit pe profit, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății **impozit pe profit suplimentar în sumă de .....**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

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 .....**, reprezentând majorări de întârziere în sumă de ..... și

penalități de întârziere în sumă de ....., conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accessoriul urmează principalul).

**1.5. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... – impozit pe profit aferent anului 2011 și ..... - accesorii aferente,**

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 601, prin articolul contabil 601 = 301, suma de ..... lemn rotund rășinoase și prin articolul contabil 711 = 345, suma de ..... cherestea rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă totală de .....

De asemenea, **în urma verificării efectuate**, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie **2011**, societatea nu a înregistrat toată producția obținută de cherestea rășinoase. Organele fiscale fac precizarea că, în urma procesării cantității de ..... lemn rotund rășinoase, cantitatea de cherestea obținută a fost de ..... \* ...../mc = ....., iar societatea a înregistrat doar suma de ....., rămânând o diferență neînregistrată de .....

Astfel, pentru anul 2011, profitul impozabil înregistrat de societate în sumă de ..... a fost reîntregit cu suma de ....., rezultând suma totală de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ..... Impozitul pe profit calculat de societate este în sumă de ....., rezultând **un impozit pe profit de plată în sumă de .....**

Pentru suma de ..... s-au calculat pentru perioada 25.04.2011-23.04.2012 **majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....**

**1.5.1. Referitor la suma de ....., reprezentând impozit pe profit în sumă de ..... aferent anului 2011 și accesorii aferente în sumă de ....., stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care organul fiscal consideră că societatea avea obligația înregistrării veniturilor realizate, rezultate în urma scăderii din gestiune a cheltuielilor cu materia primă, fără să precizeze în ce constau acele venituri și considerentele care stau la baza acestor concluzii, iar societatea susține că înregistrarea reprezintă diferențe de preț la lemn rotund.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat pe cheltuieli, în cont 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, prin articolul contabil 601 = 301, suma de ..... lemn rotund rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de .....

În consecință, au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă de ....., iar pentru neachitarea acestuia la scadență s-a calculat accesorii în

sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

Societatea susține că s-a stabilit în mod eronat un impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor în sumă de ....., respinse la deducere de către organele fiscale, sumă reprezentând diferențe de preț la lemn rotund evidențiate prin formula 601 = 301 în luna octombrie 2011.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** 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”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar din această sumă se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Rezultă astfel că toate veniturile obținute de contribuabil se iau în calcul la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

De asemenea, din aceste venituri se scad cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Rezultă că există o contrapartidă între cheltuielile efectuate și veniturile obținute, în sensul că orice cheltuială efectuată în scopul afacerii (pentru care contribuabilul are dreptul la deducere) duce la obținerea unui venit.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției efectuate la societate, s-a constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 601, prin articolul contabil 601 = 301, suma de ..... lemn rotund rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de .....

- Referitor la funcțiunea conturilor, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizează că:

#### **“CAPITOLUL VII FUNCTIUNEA CONTURILOR**

[...]

**Contul 301 "Materii prime"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime.

Contul 301 "Materii prime" este un cont de activ.

În situația aplicării inventarului permanent:

În debitul contului 301 "Materii prime" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime achiziționate de la terți (401, 408, 446, 321, 542);

[...]

În creditul contului 301 "Materii prime" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (601);

[...]"

Din aceste prevederi legale rezultă că în debitul contului 301 „Materii prime” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime achiziționate, iar în creditul său se înregistrează materiile prime incluse pe cheltuieli.

Organele fiscale au considerat că societatea a dedus cheltuieli cu materia primă (înregistrare 601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301 „Materii prime”), fără a ține cont la stabilirea bazei impozabile a profitului și de veniturile obținute, dar nu precizează în ce constau aceste venituri, natura lor.

Societatea susține că, de fapt, prin formula contabilă 601 = 301, a înregistrat diferențe de preț la lemn rotund.

În ceea ce privește baza impozabilă în sumă de ....., constatarea organelor de inspecție că societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de ..... se bazează doar pe faptul că aceasta a înregistrat pe cheltuieli materii prime în sumă de ....., argumente care nu sunt suficiente și în măsură să demonstreze că societatea nu a înregistrat veniturile aferente.

Nu rezultă cu claritate dacă prin acea formulă contabilă societatea a dat în consum materii prime și nu a înregistrat venitul realizat sau este vorba despre înregistrarea unei diferențe de preț la materii prime, adică o corecție efectuată în evidența contabilă, care nu este de natură să dea naștere la noi venituri.

Organele de inspecție fiscală trebuie să motiveze decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și să constate și să investigheze din punct de vedere fiscal toate actele și faptele rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, așa după cum rezultă și din prevederile **art. 65 alin. 2 și art. 94 alin. 2 lit. a** din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

## **ART. 65**

**“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

#### ART. 94

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

[...]

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”.

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul că organele fiscale consideră că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute, pentru care a dedus cheltuielile cu materia primă prin înregistrarea 601 = 301, fără a preciza în ce constau acele venituri și considerentele care au stat la baza acestei constatări, și luând în considerare că societatea afirmă că, de fapt, prin acea formulă contabilă a înregistrat diferențe de preț la lemn rotund, DGFP Suceava nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii sumei de ....., reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011, drept pentru care **urmează a se desființa decizia de impunere pentru suma de ....., reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011**, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea acestui debit și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** și alin. **3<sup>1</sup>** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară**

**reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

- și prevederile **pct. 11.6** din Ordinul președintelui ANAF 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 stipulează:

**„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Deoarece pentru impozitul pe profit în sumă de ....., care a generat accesoriile, s-a dispus desființarea deciziei de impunere și luând în considerare și principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” (accesoriul urmează principalul), urmează a se desființa decizia de impunere și cu privire la accesoriile în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

**1.5.2. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... - impozit pe profit aferent anului 2011 și ..... - accesorii aferente, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care organul fiscal afirmă că societatea nu a înregistrat veniturile aferente înregistrării 711 = 345, în luna octombrie 2011, fără a menționa ce reprezintă acele venituri, iar petenta susține că înregistrarea reprezintă descărcarea contului de produse finite vândute în luna mai 2010.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat prin articolul contabil 711 = 345, suma de ..... cherestea rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de .....

În consecință, s-a stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă de ....., iar pentru neachitarea acestuia la scadență s-au calculat accesorii în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

Societatea susține că, în realitate, suma de ..... reprezintă descărcarea contului de produse finite (cherestea) pentru cantitatea de ..... cherestea vândută în luna mai 2010 către S.C. .... S.R.L. ... cu facturile nr. .... și nr. .... din 06.05.2010, respectiv din 07.05.2011.



Petenta motivează că veniturile aferente acestor vânzări au fost evidențiate în luna mai 2010 prin formula  $4111 = 701$  și susține că nu mai poate fi impozitată încă o dată această sumă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** 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”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar din această sumă se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Rezultă astfel că toate veniturile obținute de contribuabil se iau în calcul la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

De asemenea, din aceste venituri se scad cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Rezultă că există o contrapartidă între cheltuielile efectuate și veniturile obținute, în sensul că orice cheltuială efectuată în scopul afacerii (pentru care contribuabilul are dreptul la deducere) duce la obținerea unui venit.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției efectuate la societate, s-a constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat, prin articolul contabil 711 = 345, suma de ..... cherestea rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de .....

- Referitor la funcțiunea conturilor, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizează că:

#### **“CAPITOLUL VII FUNCTIUNEA CONTURILOR**

[...]

##### **Contul 345 "Produse finite"**

**Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite.**

**Contul 345 "Produse finite" este un cont de activ.**

**În debitul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:**

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar (711);

[...]

În creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711);

[...]"

Din aceste prevederi legale rezultă că în debitul contului 345 „Produse finite” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune, iar în creditul său se înregistrează produsele finite vândute.

Din cele constatate de organele fiscale rezultă că societatea a diminuat baza impozabilă a profitului prin scăderea din gestiune a produselor finite (înregistrare 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”), fără ține cont la stabilirea bazei impozabile a profitului și de veniturile obținute.

Prin actul de control nu se precizează în ce constau aceste venituri, natura lor.

Societatea susține că, de fapt, prin formula contabilă 711 = 345, a descărcat din gestiune produsele finite vândute în luna mai 2010.

- Sunt aplicabile prevederile **pct. 13** din HG 44/2004, unde se precizează că:

**“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.**

În ceea ce privește baza impozabilă în sumă de ....., constatarea organelor de inspecție că societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de ..... se bazează doar pe faptul că aceasta a descărcat gestiunea de produse finite cu suma de ....., argumente care nu sunt suficiente și în măsură să demonstreze că societatea nu a înregistrat veniturile aferente.

Organele de inspecție fiscală trebuie să motiveze decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și să constate și să investigheze din punct de vedere fiscal toate actele și faptele rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, așa după cum rezultă și din prevederile **art. 65 alin. 2 și art. 94 alin. 2 lit. a** din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

#### **ART. 65**

**“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

[...]

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.**

## ART. 94

### “Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

[...]

#### (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”.**

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul că organele fiscale au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute, pentru care a descărcat gestiunea de produse finite prin înregistrarea 711 = 345, dar fără a preciza în ce constau acele venituri și considerentele care au stat la baza acestei constatări, și luând în considerare că societatea afirmă că, de fapt, prin acea formulă contabilă a înregistrat descărcarea de gestiune pentru cheresteaua vândută în luna mai 2010, pentru care a înregistrat veniturile la momentul respectiv, DGFP Suceava nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii sumei de ....., reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011, întrucât nu rezultă cu claritate dacă prin acea formulă contabilă societatea a descărcat gestiunea de produse finite și nu a înregistrat venitul realizat sau este vorba despre înregistrarea unei corecții efectuată în evidența contabilă, care nu este de natură să dea naștere la noi venituri, drept pentru care **urmează a se desființa** decizia de impunere **pentru suma de ....., reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011**, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea bazei impozabile în sumă de ..... și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** și alin. **3<sup>1</sup>** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

- Conform prevederilor **pct. 11.6** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

**„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Deoarece pentru impozitul pe profit în sumă de ....., care a generat accesoriile, s-a dispus desființarea deciziei de impunere cu privire și luând în considerare și **principiul de drept „accesorium sequitur principale”** (accesoriul urmează principalul), urmează a se desființa decizia de impunere și cu privire la accesoriile în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

**1.5.3. Referitor la suma de ....., reprezentând..... - impozit pe profit aferent anului 2011 și ..... - accesorii aferente, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă societatea a înregistrat în totalitate veniturile obținute, în condițiile în care petenta nu aduce argumente concludente, relevante, care să contrazică constatările organelor de control fiscal.**

**În fapt**, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie 2011, în urma procesării cantității de ..... lemn rotund rășinoase, cheresteaua obținută a fost în sumă de ..... (..... \* ...../mc = .....), iar societatea a înregistrat doar suma de ....., rămânând o diferență neînregistrată de .....

În consecință, au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în sumă **de .....**, iar pentru neachitarea acestuia la scadență s-a calculat accesorii în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

Societatea precizează că, în luna decembrie 2011, a evidențiat corect producția de cherestea obținută din procesarea cantității de ..... lemn lucru rășinoase și că, din cantitatea de ..... cherestea rezultată, cantitatea de ..... reprezintă produs finit obținut și evidențiat pe venituri în luna decembrie 2011 (..... \* ..... = .....), iar ..... cherestea reprezintă prestări servicii de debitare și nu produs finit așa cum eronat a interpretat organul fiscal.

Societatea face mențiunea că ..... chereștea a fost facturată ca prestare servicii de debitare pentru terți, fiind emisă factura nr. .... din data ..... către S.C. ....S.R.L. ..., iar veniturile din prestarea de servicii au fost evidențiate în contabilitate, suma fiind încasată cu chitanța nr. .... Prin urmare, petenta susține că nu mai poate fi stabilit un venit suplimentar în sumă de .....

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** 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”.**

- Referitor la aplicarea prevederilor acestui articol de lege, în HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la **pct. 12 și pct. 13** se stipulează 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.**

[...]

**13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar din această sumă se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

Rezultă că există o contrapartidă între cheltuielile efectuate și veniturile obținute, în sensul că orice cheltuială efectuată în scopul afacerii (pentru care contribuabilul are dreptul la deducere) duce la obținerea unui venit.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în luna decembrie 2011, în urma procesării cantității de ..... lemn rotund rășinoase, chereștea

obținută a fost de ..... în sumă de ..... (..... \* ...../mc = .....), iar societatea a înregistrat doar suma de ....., rămânând o diferență neînregistrată de .....

Referitor la venituri, sunt aplicabile prevederile pct. 256 din Ordinul ministrul finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se precizează că:

**“256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:**

**a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe.**

**Veniturile se recunosc la valoarea integrală, inclusiv în cazul în care entitatea practică programe de fidelizare a clienților. În acest caz, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienților ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor forme similare de stimulare, și care pot fi folosite în viitor de client pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion;**

**b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;”.**

Din aceste prevederi legale se reține că veniturile sunt de mai multe categorii, veniturile din prestări servicii fiind diferite de cele aferente costului producției.

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde, referitor la funcțiunea conturilor 345 și 711 se precizează că:

**“CAPITOLUL VII  
FUNCTIUNEA CONTURILOR**

[...]

**Contul 345 "Produse finite"**

**Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite.**

**Contul 345 "Produse finite" este un cont de activ.**

**În debitul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:**

**- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar (711);**



[...]

În creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711);

[...]

Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

[...]

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că prin contul 345 „Produse finite” se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite, în debitul acestuia înregistrându-se valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune.

Totodată, prin contul 711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” se ține evidența costului de producție al produselor stocate, în creditul acestuia înregistrându-se costul de producție al produselor finite obținute.

Rezultă că în creditul contului 711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” se înregistrează, prin debitul contului 345 „Produse finite” producția obținută.

De asemenea, conform prevederilor pct. 256 din OMFP 3055/2009, citat mai sus, veniturile aferente costului producției sunt diferite de veniturile din prestări servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în luna decembrie 2011, în urma procesării cantității de ..... lemn rotund rășinoase, cheresteaua obținută a fost de ..... în sumă de ..... ( $\text{.....} * \text{.....}/\text{mc} = \text{.....}$ ), iar societatea a înregistrat doar suma de ....., rămânând o diferență neînregistrată de .....

Societatea are obligația înregistrării în totalitate a operațiunilor efectuate, respectiv a veniturilor realizate, așa cum rezultă și din prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde la **pct. 45 și pct. 46** se precizează că:

## “SECȚIUNEA 7 PRINCIPII CONTABILE GENERALE

[...]

**45. - (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.**

**(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.**

[...]

**46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.**

**(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

**Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea”.**

Din aceste prevederi legale se reține că este interzisă orice compensare între elementele de venituri și cheltuieli.

De asemenea, toate operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Deoarece din cantitatea de ..... lemn de lucru rășinoase a rezultat cantitatea de ..... cherestea în sumă de ....., rezultă că societatea avea obligația legală de a înregistra în evidența contabilă întreaga producție.

Rezultă că petenta s-a sustras de la înregistrarea veniturilor cu producția obținută în sumă de ....., astfel că în mod legal organul fiscal a stabilit suplimentar pentru anul 2011 o bază impozabilă în sumă de .....

**Referitor la susținerea petentei că ..... cherestea a fost facturată ca prestare servicii de debitare pentru terți, fiind emisă factura nr. .... din data 13.12.2011 către S.C. ....S.R.L. ... și că veniturile din prestarea de servicii au fost evidențiate în contabilitate, **precizăm că această afirmație nu are nici o relevanță pentru susținerea contestației** întrucât, în urma emiterii facturii de prestare servicii nr. ..../13.12.2011, a rezultat un venit din prestare servicii (altul decât cel din producția de produse finite) și nicidecum o datorie pe care să o achite cu ..... cherestea obținută.**

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere și faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă doar o parte din veniturile din producția obținută, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar o bază impozabilă privind impozitul pe profit în sumă de ....., reprezentând diferență de venituri neînregistrate din producția de produse finite, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de ....., reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011.

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

**1.5.4. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... - impozit pe profit aferent anului 2011 și ..... - accesorii aferente, stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care, în urma respingerii la deducere a cheltuielilor în sumă de ..... aferente anului 2010 și a stabilirii suplimentare a veniturilor impozabile în sumă de ..... în anul 2007 de către inspecția fiscală, rezultă profit impozabil și nu pierdere de recuperat.**

**În fapt**, la data de 31.12.2007, societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat această pierdere fiscală.

În urma controlului efectuat, organele fiscale au stabilit suplimentar la calculul profitului impozabil venituri impozabile în sumă de ..... aferente anului 2007.

Pierdere fiscală în sumă de ....., a fost diminuată cu suma de ..... și a rezultat pierdere fiscală de recuperat în sumă de .....

La data de 30.09.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care declară și achită impozitul forfetar în sumă de .....

În urma controlului efectuat, organele fiscale au respins la deducere cheltuieli în sumă de .....

Astfel, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, organele fiscale au diminuat profitul impozabil în sumă de ....., declarat de societate, cu pierdere de recuperat rămasă din anul 2007 în sumă de ..... și au adăugat suma de ..... respinsă la deducere în anul 2010, rezultând un profit impozabil în sumă de .....

Pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care nu a calculat impozit, întrucât a recuperat o parte din pierdere fiscală stabilită de contribuabil în anul 2007.

Deoarece, în urma inspecției fiscale, a rezultat la data de 30.09.2010 profit impozabil, nerămânând pierdere de recuperat, organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului, pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, un impozit pe profit suplimentar calculat prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra sumei de ....., reprezentând profit impozabil stabilit de societate, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de .....

Pentru anul 2011, profitul impozabil în sumă de ..... a fost reîntregit cu suma de ....., rezultând suma totală de ....., pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de ....., rezultând **un impozit pe profit de plată în sumă de .....**

Din suma de ..... s-a analizat impozitul pe profit în sumă de lei ..... (..... + ..... + .....) la pct. 1.5.1., 1.5.2., 1.5.3., urmând să ne pronunțăm cu privire la suma .....

Pentru suma de ..... s-au calculat **acesorii în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.**

Societatea susține că sumele stabilite în sarcina sa sunt netemeinice.

De asemenea, argumentele aduse în susținerea cauzei pentru sumele care au determinat recalcularea impozitului au fost analizate la punctele anterioare.

În urma analizei prin prezenta decizie a sumelor de ..... și ....., sume care au determinat recalcularea profitului impozabil, contestația a fost respinsă.

**În drept**, sunt plicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** 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”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar din această sumă se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

- În ceea ce privește recuperarea pierderii fiscale, la **art. 26 alin. 1** din Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, se stipulează că:

#### **ART. 26**

## **“Pierderi fiscale**

**(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.**

Din aceste prevederi legale se reține că persoana impozabilă are dreptul de a recupera pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, la data de 31.12.2007, societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de ....., iar prin declarația 101 contribuabilul a declarat această pierdere fiscală.

În urma controlului efectuat, organele fiscale au stabilit suplimentar la calculul profitului impozabil venituri impozabile în sumă de ..... aferente anului 2007.

Pierderea fiscală în sumă de ....., a fost diminuată cu suma de ..... și a rezultat pierdere fiscală de recuperat în sumă de .....

La data de 30.09.2010, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care declară și achită impozitul forfetar în sumă de .....

În urma controlului efectuat, organele fiscale au respins la deducere cheltuieli în sumă de .....

Astfel, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, organele fiscale au diminuat profitul impozabil în sumă de ....., declarat de societate, cu pierderea de recuperat rămasă din anul 2007, în sumă de ..... și au adăugat suma de ..... respinsă la deducere în anul 2010, rezultând un profit impozabil în sumă de .....

În urma analizei prin prezenta decizie a sumelor de ..... și ....., sume care au determinat recalcularea profitului impozabil, contestația a fost respinsă.

Drept urmare, recalcularea impozitului pe profit de către organele fiscale este legală.

Pentru anul 2011, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ....., pentru care a calculat impozit pe profit în sumă de .....

În urma inspecției fiscale organele fiscale au stabilit suplimentar venituri în sumă de .....

Deoarece în urma inspecției fiscale a rezultat la data de 30.09.2010 profit impozabil și nu pierdere de recuperat (aceasta fiind stinsă din profitul înregistrat de societate la data de 30.09.2010), organele fiscale au reîntregit profitul impozabil în sumă de ..... cu suma stabilită suplimentar în cuantum de ....., rezultând un profit impozabil în sumă de .....

Organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului, pentru anul 2011, un impozit pe profit suplimentar calculat prin aplicarea cotei de impozit de

16% asupra întregii sume de ....., rezultând astfel un impozit pe profit în sumă de .....

Din suma de ..... impozit pe profit s-a scăzut suma de ..... calculată de societate, rămânând în sarcina societății un impozit în sumă de .....

Din suma de ....., am analizat legalitatea impunerii societății cu impozitul pe profit în sumă de ..... lei (.... + .... + .....) la pct. 1.5.1., 1.5.2., 1.5.3. din prezenta decizie, urmând să ne pronunțăm cu privire la diferența de impozit în sumă de .....

Prin urmare, având în vedere prevederile legale invocate și faptul că pentru anul 2011 rezultă profit impozabil (pentru care nu are de recuperat pierdere fiscală din anii precedenți) pentru care nu declară și nu achită impozit pe profit, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății **impozit pe profit suplimentar în sumă de .....**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

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 de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de ..... lei, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).**

**2. Referitor la suma de ....., reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferența de TVA aferentă vânzării unui autoturism către administratorul său, în condițiile în care vânzarea s-a făcut sub prețul de cumpărare.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna august 2007, societatea a achiziționat un autoturism marca ..... din ... în valoare de ....., respectiv ....., autoturism care a fost vândut chiar în aceeași lună către administratorul societății, conform facturii nr. ....., cu suma de ....., din care TVA în sumă de .....

În baza prevederilor art. 11 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, organele fiscale au reîncadrat tranzacția privind vânzarea autoturismului, stabilind suplimentar venituri în sumă de ..... (..... - .....) **și TVA în sumă de .....**

Petenta susține că, în luna august 2007, a achiziționat din ... un autoturism ..... în valoare de ....., respectiv ....., și a fost evidențiat în contabilitate prin formula 2133 = 401 cu suma de ....., fără a deduce TVA aferentă.

Invocă în susținerea afirmațiilor sale prevederile art. 128 alin. 5 din Codul fiscal și precizează că organele fiscale au calculat în mod eronat TVA în sumă de ..... și accesorii aferente.



**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 126 alin. 1 și art. 128 alin. 1** din Codul fiscal, unde se precizează că:

**ART. 126**

**“Operațiuni impozabile**

**(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;[...]”.**

**“CAP. 4**

**Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei**

**ART. 128**

**Livrarea de bunuri**

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

Din aceste prevederi legale rezultă că, din punctul de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile, deci se taxează cu cota de TVA, livrările de bunuri, care trebuie să respecte condițiile prevăzute de lege.

- Referitor la reîncadrarea unei tranzacții, sunt aplicabile prevederile **art. 11 alin. 1 și alin. 2** din Codul fiscal, unde se precizează că:

**ART. 11\*)**

**“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**

**[...]**

**(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”.**

Din aceste prevederi legale se reține că, autoritățile fiscale au dreptul de a reîncadra o tranzacție pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, pot ajusta suma venitului oricăreia dintre persoane, în cadrul unei tranzacții efectuată între persoane române afiliate, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate.

- Referitor la definirea termenului de „persoană afiliată”, în Codul fiscal, la **art. 7 pct. 21** se stipulează că:

**ART. 7\*)**

**“Definiții ale termenilor comuni**

**(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

[...]

**21. persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

**b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;**

[...]”.

Se reține din aceste prevederi legale că o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna august 2007, societatea a achiziționat un autoturism marca ..... din ... în valoare de ....., respectiv ....., autoturism care a fost vândut chiar în aceeași lună către administratorul societății (care este și asociat la .....), conform facturii nr. ...., cu suma de ....., din care TVA în sumă de .....

În baza prevederilor art. 11 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, organele fiscale au reîncadrat tranzacția privind vânzarea autoturismului, stabilind suplimentar venituri în sumă de ..... (..... – .....) pentru care au colectat **TVA în sumă de .....**

Suma de ..... a rezultat în urma scăderii din prețul de cumpărare de ..... a sumei de ..... venituri înregistrate de societate (..... – ..... TVA).

- Conform prevederilor **art. 19 alin. 5** din Codul fiscal, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere:

**ART. 19**

**“Reguli generale**

[...]

**(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele**

**afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer”.**

Din aceste prevederi legale se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, în sensul că tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, rezultă că în mod legal organele fiscale au reîncadrat tranzacția pentru a reflecta prețul de piață al acesteia, stabilind suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de .....**

Petenta susține că nu datorează TVA stabilită suplimentar deoarece nu a dedus TVA la achiziția autoturismului și invocă prevederile **art. 128 alin. 5** din Codul fiscal, unde se precizează că:

#### **ART. 128**

“[...]”

**(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

[...]”

**(7) În înțelesul prezentului articol, valoarea fiscală a unui activ, a unui pasiv sau a unui titlu de participare este valoarea utilizată pentru calculul amortizării și al câștigului sau pierderii, în înțelesul impozitului pe venit ori al impozitului pe profit”.**

Din aceste prevederi legale se reține că orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, numai dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Excepție de la aceste prevederi face transferul prevăzut la alin. 7, unde se precizează că valoarea fiscală a activului este valoarea utilizată pentru calculul amortizării.

Facem precizarea că prevederile art. 128 alin. 5 sunt aplicabile în cazul distribuirii de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi. O distribuire presupune o împărțire a bunurilor.

În cazul de față este vorba despre o livrare de bunuri efectuată cu plată (a parte a platit bunul și cealaltă parte l-a încasat), o tranzacție, și nu de o distribuire de bunuri către asociați.

**Prin urmare, afirmația contestatoarei** că nu datorează TVA deoarece nu a achitat TVA la achiziția bunului, operațiunea constituind o distribuire de bunuri, **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației**, întrucât în cazul de față operațiunea constituie livrare de bunuri efectuată cu plată.

Mai mult, așa după cum rezultă din actul atacat, societatea a emis factura nr. .... în sumă de ....., din care TVA în sumă de ....., Deci înșăși societatea recunoaște că operațiunea constituie o vânzare, o livrare de bunuri și că este supusă impozitării cu TVA (a calculat TVA colectată în sumă de .....

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, faptul că societatea a achiziționat un autoturism pe care l-a vândut administratorului său (care este și asociatul societății) în aceeași lună sub prețul său de cumpărare, rezultă că în mod legal organele fiscale au reîncadrat tranzacția și au stabilit suplimentar în sarcina societății o diferență de TVA de plată în sumă de ....., drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

**3. Referitor la suma de ....., reprezentând TVA, 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 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, în luna februarie 2010, ..... a înregistrat în evidența contabilă a o serie de facturi de achiziție material lemnos de la S.C. .... S.R.L. care au la bază avize de însoțire secundare care nu au fost ridicate de furnizorul bunurilor, ci de alți agenți economici, respectiv S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

În consecință, organele fiscale au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă operațiunile pe bază de documente nelegale, considerând că achiziția materialelor lemnoase în sumă de ..... este fictivă.

Pentru facturile menționate în sumă de ..... societatea a aplicat măsurile de simplificare, prin articolul contabil 4426 „TVA deductibilă” = 4427 “TVA colectată” cu suma de ....., Deoarece facturile înregistrate în evidența contabilă nu reprezintă documente legale de proveniență, iar operațiunile înscrise în acestea sunt fictive, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ....., **reprezentând TVA.**

Societatea afirmă că furnizorul materialelor lemnoase, S.C. .... S.R.L., este societate înscrisă la ORC Suceava sub nr. ...., având cod fiscal atribuit, în luna februarie 2010 fiind societate activă.

De asemenea, precizează că, ....., fiind cumpărător, nu avea obligația legală de a verifica modul cum furnizorul S.C. .... S.R.L. și-a procurat

documentele primare și că, din punctul său de vedere, facturile fiscale de procurare a materialelor lemnoase de la S.C. .... S.R.L. sunt perfect legale.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 145 alin. 2 și art. 125<sup>1</sup> 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. 125<sup>1</sup>**

**“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, poate avea dreptul la deducerea TVA aferentă bunurilor livrate în beneficiul său, numai în situația în care acele bunuri au fost livrate de către o persoană impozabilă.

Or, așa după cum s-a constatat în urma verificărilor efectuate, persoana impozabilă care apare înscrisă la rubrica „furnizori”, respectiv S.C. .... S.R.L., nu a ridicat avizele de însoțire de la organele silvice, aceste fiind ridicate de alți agenți economici, motiv pentru care rezultă că operațiunile reflectate în acele documente nu sunt reale.

- 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 **„Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea a dedus cheltuielile în sumă de ..... privind achiziționarea de materiale lemnoase, achiziționate pe bază de documente care nu sunt procurate pe căi legale.

Astfel, în urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a achiziționat de la S.C. .... S.R.L. lemn rotund rășinoase pe baza a două avize de însoțire secundare, astfel:



- ..... nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase;
- ..... nr. .... pentru cantitatea de ..... mc cherestea rășinoase.

Pentru cantitatea de ..... mc cherestea rășinoase în valoare totală de ..... lei, achiziționată în baza avizului nr. ...., societatea a primit și înregistrat în evidența contabilă, în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2010, următoarele facturi fiscale, care au fost achitate de societate în numerar cu chitanțele nr. ...., nr. ...., nr. ...., astfel:

- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... cheresea rășinoase.

Pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase în valoare totală de ..... lei, achiziționată în baza avizului nr. ...., societatea a primit și înregistrat în evidența contabilă în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2010 următoarele facturi fiscale, care au fost achitate de societate în numerar cu chitanțele nr. .... și nr. ...., astfel:

- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase;
- f. nr. .... pentru cantitatea de ..... lemn rotund rășinoase.

Din cercetările efectuate de organele de poliție din cadrul IPJ SIF Suceava a rezultat că avizele de însoțire primare și scundare nu au fost ridicate de la organele silvice de către S.C. .... S.R.L., ci de către S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile Legii nr. 46/2008, modificată, privind Codul silvic, unde la **art. 68, art. 72 alin. 1 și art. 7**, 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 ...lă de import, documentele intracomunitare, registrul de intrări-ieșiri material lemnos.**

[...]

**ART. 4**

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

#### **ART. 5**

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

[...]

#### **ART. 8**

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

[...]

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

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

[...]

#### **ART. 15**

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

Din textele de lege citate mai sus se reține că avizele de însoțire prevăzute la art. 4 alin. (1) și (2) din HG nr. 996/2008 sunt documente cu regim special și sunt prevăzute cu elemente de securizare specifice, Compania Națională "Imprimeria Națională" - S.A. asigurând suportul financiar și logistic pentru tipărirea și distribuirea în condițiile legii a formularelor documentelor cu regim special cu elemente de securizare.

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că ..... a dedus TVA aferentă achiziției de material lemnos în baza unor avize de însoțire care nu au fost ridicate de la organele silvice de către SC ..... SRL, ci de către S.C. .... S.R.L. ... și S.C. .... S.R.L. ..., jud. Harghita.

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 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 material lemnos în contabilitate.

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

Avizele de însoțire neaparținând societății înscrise în factură la rubrica „furnizor”, respectiv S.C. .... S.R.L., 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.

**Referitor la susținerea contestației potrivit căreia a efectuat înregistrarea contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” și astfel cele două conturi de TVA s-au închis, soldul fiind zero și că, în consecință, organele fiscale nu trebuiau să mai stabilească suplimentar TVA, precizăm că **această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă** întrucât, în cazul de față se analizează dreptul de deducere al TVA aferentă achiziției materialului lemnos (deci TVA deductibilă), nu și TVA colectată.**

- Conform prevederilor **art. 160** din Codul fiscal, și **pct. 82** din HG 44/2004,

#### **ART. 160**

##### **“Măsuri de simplificare**

**(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.**

**(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:**

**[...]**

**b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare.**

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>.

[...]

(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă”.

“Norme metodologice:

82.[...]

(2) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(3) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă”.

Din aceste prevederi legale se reține că, pentru livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase se aplică taxarea inversă, iar persoana obligată la plata taxei este beneficiarul operațiunii.

De asemenea, rezultă că răspunzători de aplicarea acestor prevederi legale sunt și beneficiarii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că ..... a aplicat taxarea inversă, colectând taxa în numele furnizorului.

Pe factura furnizorului nu este înscrisă TVA colectată, aceasta nefiind achitată furnizorului.

Totodată, în cazul în speță, se pune problema taxei deductibile și nu a taxei colectate.

Conform prevederilor menționate, colectarea taxei de către beneficiari este asimilată cu plata taxei către furnizori.

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 cheltuielilor în sumă de

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

**Referitor la accesoriile în sumă de .....**

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută TVA în sumă de ..... (suma de ..... analizată la pct. 2 din decizie și suma de ..... analizată la pct. 3 din decizie), 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 de întârziere în sumă de ..... și penalități în sumă de ....., conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).**

**4. 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 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care organul fiscal consideră că societatea avea obligația colectării TVA aferentă veniturilor neînregistrate, rezultate în urma scăderii din gestiune a cheltuielilor cu materia primă, fără să precizeze în ce constau acele venituri și considerentele care stau la baza acestor concluzii, iar societatea susține că înregistrarea reprezintă diferențe de preț la lemn rotund.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna octombrie 2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 601, prin articolul contabil 601 = 301, suma de ..... lemn rotund rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de .....

În consecință, au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de ..... aferentă acestor venituri**, iar pentru neachitarea acesteia la scadență s-au calculat **accesorii în sumă de ....., din care dobânzi în sumă de ..... și penalități în sumă de .....**

Societatea susține că s-a stabilit în mod eronat TVA deoarece nu avea obligația înregistrării acestor venituri, cheltuielile în sumă de ....., respinse la deducere de către organele fiscale, reprezentând diferențe de preț la lemn rotund evidențiate prin formula 601 = 301 în luna octombrie 2011.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 126 alin. 1 și art. 125<sup>1</sup> alin. 1 pct. 28** din Codul fiscal, unde se precizează că:

**ART. 126**

**“Operațiuni impozabile**

**(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**



a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]”.

#### ART. 125<sup>1</sup>

“Semnificația unor termeni și expresii

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

[...]

**28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150 - 151<sup>1</sup>;[...]**”.

Din aceste prevederi legale se reține că, sunt operațiuni impozabile în România, din punctul de vedere al TVA, acele operațiuni care îndeplinesc cumulativ o serie de condiții, respective să constituie sau să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să fie realizată de o persoană impozabilă și să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

De asemenea, taxa colectată este taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției efectuate la societate, s-a constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 601, prin articolul contabil 601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301 „Materii prime”, suma de ..... lemn rotund rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de ..... și fără a colecta TVA în sumă de .....

Societatea susține că, de fapt, prin formula contabilă 601 = 301, a înregistrat diferențe de preț la lemn rotund și nu avea obligația înregistrării de venituri.

Organele fiscale consideră că societatea nu a colectat TVA aferentă veniturilor realizate și neînregistrate, dar fără a se preciza în ce constau aceste venituri, natura lor, felul operațiunii.

Nu rezultă cu claritate dacă prin acea formulă contabilă societatea a dat în consum materii prime și nu a înregistrat venitul realizat și nu a colectat TVA sau este vorba despre înregistrarea unei diferențe de preț la materii prime, adică o corecție efectuată în evidența contabilă, care nu este de natură să dea naștere la noi venituri și la TVA.

Faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli prin articolul contabil 601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301 „Materii prime”, nu înseamnă că a avut loc o livrare de bunuri pentru care societatea avea obligația colectării TVA.

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul că organele fiscale au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute, pentru care a dedus cheltuielile cu materia primă prin înregistrarea 601 = 301, dar fără a preciza în ce constau acele venituri și considerentele care au stat la baza acestei constatări, și luând în considerare că societatea afirmă că, de fapt, prin acea formulă contabilă a înregistrat diferențe de preț la lemn rotund, DGFP Suceava nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii sumei de ....., reprezentând TVA aferentă anului 2011, drept pentru care **urmează a se desființa** decizia de impunere **pentru suma de ....., reprezentând TVA aferentă anului 2011**, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea acestui debit și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** și alin. **3<sup>1</sup>** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

- și prevederile **pct. 11.6** din Ordinul președintelui ANAF 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 stipulează:

**„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de ..... s-au calculat accesorii în sumă de ....., astfel:

Accesorii aferente sumei de ..... TVA stabilită suplimentar:

Dobânzi = ... \* (92 zile + 89 zile) \* 0,04% = .....

Penalități = .... \* 15% = .....

**Total accesorii aferente debitului de ..... - TVA = ..... + ..... =**

.....

Deoarece pentru TVA în sumă de ....., care a generat accesoriile, s-a dispus desființarea deciziei de impunere cu privire și luând în considerare și principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” (accesoriul urmează principalul), urmează a se desființa decizia de impunere și cu privire la accesoriile în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

**5. 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 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care organul fiscal consideră că societatea avea obligația colectării TVA aferentă veniturilor neînregistrate, rezultate în urma scăderii din gestiune a producției obținute în luna octombrie 2011, fără să precizeze în ce constau acele venituri și considerentele care stau la baza acestor concluzii, iar societatea susține că veniturile au fost înregistrate în luna mai 2010.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat prin articolul contabil 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”, suma de ..... chereștea rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de ..... și fără a colecta TVA aferentă în sumă de.....

**În consecință**, au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de....., iar pentru neachitarea acesteia la scadență s-a calculat accesorii în sumă de ....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....

Societatea susține că, în realitate, suma de ..... reprezintă descărcarea contului de produse finite (cherestea) pentru cantitatea de ..... cherestea vândută în luna mai 2010 către S.C. .... S.R.L. ... cu facturile ..... și ..... din 06.05.2010, respectiv 07.05.2011.

Petenta motivează că veniturile aferente acestor vânzări au fost evidențiate în luna mai 2010 prin formula  $4111 = 701$  și susține că nu mai poate fi impozitată încă o dată această sumă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 126 alin. 1 și art. 125<sup>1</sup> alin. 1 pct. 28** din Codul fiscal, unde se precizează că:

**ART. 126**

**“Operațiuni impozabile**

**(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

**b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

**c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;**

**d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);**

[...]”.

**ART. 125<sup>1</sup>**

**“Semnificația unor termeni și expresii**

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

[...]

**28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150 - 151<sup>1</sup>;**

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că, sunt operațiuni impozabile în România, din punctul de vedere al TVA, acele operațiuni care îndeplinesc cumulativ o serie de condiții, respective să constituie sau să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau

prestarea serviciilor să fie realizată de o persoană impozabilă și să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

De asemenea, taxa colectată este taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției efectuate la societate, s-a constatat că, în luna octombrie **2011**, societatea a înregistrat, prin articolul contabil 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”, suma de ..... cherestea rășinoase, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de ..... și fără a colecta TVA în sumă de.....

Societatea susține că veniturile aferente acestor vânzări au fost evidențiate în luna mai 2010 prin formula 4111 = 701 și susține că nu mai poate fi impozitată încă o dată această sumă.

Organele fiscale consideră că societatea nu a colectat TVA aferentă veniturilor realizate și neînregistrate, dar fără a se preciza în ce constau aceste venituri, natura lor, felul operațiunii.

Prin urmare, nu rezultă cu claritate dacă prin acea formulă contabilă societatea a descărcat gestiunea de produse finite și nu a înregistrat venitul realizat și nu a colectat TVA sau este vorba despre o descărcare de gestiune aferentă unor venituri înregistrate, adică o corecție efectuată în evidența contabilă, care nu este de natură să dea naștere la noi venituri și la TVA.

Faptul că societatea a descărcat gestiunea de produse finite prin articolul contabil 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”, nu înseamnă că a avut loc o livrare de bunuri pentru care societatea avea obligația colectării TVA.

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul că organele fiscale au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute și nu a colectat TVA aferentă, pentru care a descărcat gestiunea de produse finite prin înregistrarea 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”, dar fără a preciza în ce constau acele venituri și considerentele care au stat la baza acestei constatări, și luând în considerare că societatea afirmă că, de fapt, prin acea formulă contabilă a înregistrat descărcarea de gestiune pentru cherestea vândută în luna mai 2010, pentru care a înregistrat veniturile la momentul respectiv, DGFP Suceava nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii sumei de....., reprezentând TVA, drept pentru care **urmează a se desființa** decizia de impunere **pentru suma de....., reprezentând TVA aferentă anului 2011**, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea acestui debit și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** și alin. **3<sup>^1</sup>** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>^1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

- și prevederile **pct. 11.6** din Ordinul președintelui ANAF 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 stipulează:

**„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de 1.1..... s-au calculat accesorii în sumă de 2....., astfel:

Accesorii aferente sumei de 1.1..... TVA stabilită suplimentar:

Dobânzi = ..... \* (92 zile + 89 zile) \* 0,04% = .....

Penalități = ..... \* 15% = .....

**Total accesorii aferente debitului de..... - TVA = ..... + .....**

=.....

Deoarece pentru TVA în sumă de....., care a generat accesoriile, s-a dispus desființarea deciziei de impunere cu privire și luând în considerare și **principiul de drept „accesorium sequitur principale”** (accesoriul urmează principalul), urmează a se desființa decizia de impunere și cu privire la accesoriile în sumă de 2....., din care dobânzi de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....



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 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 ..... lei, reprezentând:

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

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cu privire la suma de ....., reprezentând **accesorii aferente impozitului de profit aferent anului 2009**.

**3. Desființarea** 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. ...., privind **suma de ..... lei**, reprezentând:

- ..... – impozit pe profit;
- ..... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- ..... – TVA;
- ..... lei – accesorii aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă din actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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