

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 26

din 7.02.2006

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. S.R.L.,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din 13.12.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr./12.12.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./13.12.2005, cu privire la contestația formulată de S.C. S.R.L., din comuna,, județul Suceava.

S.C. S.R.L. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. din 23.11.2005, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. din 23.11.2005, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr./23.11.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./23.11.2005, privind obligațiile fiscale în sumă totală de lei, reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii ale acestora.

Contestatoarea precizează că în luna decembrie 2004 s-a aprovizionat cu cherestea rășinoase de la societatea SRL, conform facturii fiscale seria/30.12.2004.

Petenta susține că factura fiscală seria/30.12.2004 este întocmită conform prevederilor legale, deoarece toate datele din modelul de factură prevăzut de H.G. nr 2183/2004 - care de fapt nu era intrată în vigoare la data de 30.12.2004, când a fost întocmită factura, aceasta intrând în vigoare la data de 21.01.2005 - sunt cuprinse și în această factură. Contestatoarea precizează că factura fiscală seria/30.12.2004 este personalizată, prin înscrierea pe diagonală stânga jos – dreapta sus a sintagmei „cherestea, lambriuri, parchet, tâmplărie lemn”.

De asemenea, petenta arată că transportul cherestelei de la societatea SRL s-a făcut în baza avizului de însoțire seria din data de 30.12.2004, care este documentul principal de proveniență a materialului lemnos, factura fiscală fiind document secundar de proveniență.

Contestatoarea precizează că operațiunea înscrisă în factura fiscală seria/30.12.2004 a fost stornată prin factura fiscală seria/3.10.2005, pentru această operațiune societatea furnizoare SRL întocmind o nouă factură, seria/3.10.2005. Petenta precizează că aceste documente nu au fost avute în vedere la verificare de către organele de control.

În contestație se face mențiunea că sumele înscrise în decizia de impunere la cap 2.2.1 impozit pe profit sunt eronate, întrucât diferă de sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei.

II. Prin Decizia de impunere nr./23.11.2005, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr./23.11.2005, s-a stabilit în sarcina societății suma de ... lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit suplimentar;
- lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – taxă pe valoarea adăugată;
- lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- 71 lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Verificările s-au efectuat ca urmare a solicitării Gărzii Financiare Suceava, prin adresa nr/17.10.2005, înregistrată la A.C.F. Suceava sub nr./19.10.2005. Inspecția fiscală a avut obiectiv stabilirea obligațiilor fiscale cu care societatea s-a sustras de la plata obligațiilor către bugetul de stat, ca urmare a efectuării unor operațiuni comerciale nelegale. Obiectul principal al activității îl constituie fabricarea de elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții - cod CAEN 2030.

În urma controlului efectuat, inspectorii fiscali au constatat că societatea SRL s-a aprovizionat în luna decembrie 2004 cu mc cherestea rășinoase și cu ... mc lemn foc, în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei, pe baza facturii fiscale seria/30.12.2004 al cărui model este utilizat în activitățile comune și nu pe baza

unei facturi fiscale cu regim special, conform prevederilor art 3 și 6 din Anexa 1 a H.G. nr 427/2004, modificată și completată de H.G. nr 2183/2004.

În conformitate cu prevederile art 3 și 6 din Anexa 1 a H.G. nr 427/2004, modificată și completată de H.G. nr 2183/2004, organele de control au considerat că aprovizionarea cu material lemnos s-a efectuat în baza unui document nelegal, care nu are calitatea de document justificativ, potrivit Legii contabilității nr 82/1991.

Organele de control au stabilit că, în conformitate cu prevederile art 21 alin. 4 lit f din Legea nr 571/2003 și pct 44 din H.G. nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile de achiziționare a materialului lemnos pe baza facturii fiscale seria/30.12.2004, înregistrate în evidența contabilă în luna decembrie, nu sunt deductibile fiscal.

Ca urmare, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil, prin majorarea acestuia cu cheltuielile în sumă de lei, aferente facturii fiscale seria/30.12.2004, nedeductibile fiscal, și stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei datorat bugetului de stat, s-au calculat, conform prevederilor O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **dobânzi de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

De asemenea, organul de control a stabilit, în conformitate cu prevederile art 145 alin 8 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal și pct 51 alin 2 din H.G. nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr 571/2003 privind Codul fiscal, că societatea SRL nu are drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei,** înscrisă în factura amintită mai sus.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, s-au calculat, conform prevederilor O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

Prin Decizia de impunere nr./23.11.2005 s-au stabilit în sarcina contribuabilului **obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei,** din care impozit pe profit de lei, taxă pe valoarea adăugată de lei și accesorii de lei sunt aferente aprovizionării cu masă lemnoasă în baza facturii fiscale seria/30.12.2004.

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:

A. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu materialul lemnos achiziționat în baza unei facturi ce nu respectă prevederile H.G. nr 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund.

În fapt, organele de control au constatat că, în luna decembrie 2004, în contabilitatea societății SRL s-a înregistrat achiziția de cherestea rășinoase și lemn de foc de la societatea SRL ..., în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei, pe baza facturii fiscale seria/30.12.2004, care nu respectă prevederile H.G. nr 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund.

Deoarece documentul de achiziție nu respectă prevederile legale, organele de control au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialul lemnos, cherestea rășinoase, în sumă de lei, și au majorat profitul impozabil cu această sumă, pentru care au calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

În drept, în ceea ce privește **modul de calcul al profitului impozabil**, sunt aplicabile prevederile art 19 alin 1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„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. [...]”

și ale art 21 alin 4 lit f din același act normativ, care stipulează:

„(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;”

Din textele de lege citate se reține că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii. De asemenea, se reține că aceste cheltuieli majorează baza de impunere, respectiv profitul impozabil.

Referitor la **documentele care pot avea calitatea de document justificativ**, sunt aplicabile prevederile art 1 și 6 din H.G. nr. 831 / 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și

contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care precizează:

„ART 1

[...] (2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.[...]

(4) La propunerea principalilor utilizatori, Ministerul Finanțelor aprobă introducerea de noi formulare tipizate cu regim special, comune și specifice, precum și modificarea sau eliminarea celor aflate în uz.[...] ”

„ART. 6

Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că pentru a fi considerate legale, tranzacțiile trebuie înscrise numai pe formulare tipizate cu regim special aprobate de Ministerul Finanțelor.

În ceea ce privește **documentele legale utilizate la comercializarea materialelor lemnoase** sunt aplicabile prevederile art 3, 6 și 9 din Anexa 1 a H.G. nr. 427 / 2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, care stipulează:

„ART. 3

Documentele de proveniență a materialelor lemnoase sunt, după caz: actul de punere în valoare, bonul de vânzare și factura fiscală pentru materiale lemnoase.”

„ART. 6

(1) Factura fiscală pentru materiale lemnoase este documentul secundar de proveniență pentru:

- a) masa lemnoasă pe picior comercializată între persoane juridice;
- b) materialele lemnoase comercializate între persoane juridice.[...]

(4) Formularul de factură fiscală pentru materiale lemnoase are la bază modelul și conținutul formularului de factură fiscală obișnuită, individualizat prin inscripționarea pe diagonala stânga jos - dreapta sus a sintagmei "Materiale lemnoase", și este destinat pentru utilizarea exclusivă în circulația materialelor lemnoase.[...]

„ART. 9

[...](3) **Documentele de proveniență și cele de însoțire completate și/sau eliberate cu încălcarea prevederilor prezentelor norme sunt nule de drept.**[...]"

Din textele de lege citate mai sus, se reține faptul că la comercializarea masei lemnoase se utilizează obligatoriu facturi fiscale pentru materiale lemnoase, care au la bază modelul și conținutul formularului de factură fiscală obișnuită, individualizat prin inscripționarea pe diagonala stânga jos - dreapta sus a sintagmei "Materiale lemnoase". Înregistrarea în contabilitate a altui model de factură fiscală decât cea pentru mase lemnoase atrage nulitatea de drept a documentului de achiziție, iar marfa achiziționată este considerată fără documente legale de proveniență.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea SRL s-a aprovizionat în luna decembrie 2004 cu cherestea rășinoase de la societatea SRL

Potrivit **art 2 lit. a din Anexa 1 a H.G. nr. 427 / 2004** pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, **cherestea și lemnul de foc intră în categoria materialului lemnos.**

De asemenea, din actul atacat rezultă că aprovizionarea s-a făcut pe baza facturii fiscale seria/30.12.2004, care nu are inscripționat pe diagonala stânga jos - dreapta sus sintagma "Materiale lemnoase", deci nu pe baza unei facturi fiscale speciale, așa cum prevede în mod imperativ H.G. nr. 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund. Ca urmare, documentul de achiziție a materialului lemnos, ce nu respectă modelul prevăzut la art 6 alin 4 din Anexa 1 la H.G. nr 427/2004, este nul de drept.

La pct 2.3 din O.M.F.P. nr 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se face precizarea că **„Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune.”**, or operațiunea efectuată în acest caz nu a fost probată conform cu reglementările legale. De aici rezultă că documentul în baza căruia s-au înregistrat în contabilitate cheltuielile cu materialul lemnos achiziționat de la societatea SRL nu are calitatea de document justificativ, acesta fiind, potrivit art 6 alin 4 din Anexa 1 la H.G. nr 427/2004, nul de drept.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că la data înregistrării în contabilitate a facturii fiscale seria/30.12.2004 nu apăruse modelul formularului de factură fiscală pentru material lemnos acesta fiind prevăzut de H.G. nr 2183/2004, care a intrat în vigoare la data de 21.01.2005, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece la art 6 alin 4 din Anexa 1 a H.G. nr. 427 / 2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, în vigoare de la data de 15.07.2004, era prevăzută obligativitatea utilizării facturii fiscale pentru materiale lemnoase.

La art 8 alin 2 din H.G. nr 427/2004 se prevede că „*Formularele de documente de proveniență și de însoțire a materialelor lemnoase, aflate în uz, rămân valabile o perioadă de 90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri.*” Prin urmare, la data de 30.12.2004, la comercializarea masei lemnoase era obligatorie utilizarea de facturi fiscale pentru materiale lemnoase, care au la bază modelul și conținutul formularului de factură fiscală obișnuită, individualizat prin inscripționarea pe diagonala stânga jos - dreapta sus a sintagmei "Materiale lemnoase".

Susținerea contestatoarei că factura fiscală seria/30.12.2004 este întocmită conform prevederilor legale, deoarece este personalizată, prin înscrierea pe diagonală stânga jos – dreapta sus a sintagmei „cherestea, lambriuri, parchet, tâmplărie lemn”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit art 6 alin 4 din Anexa 1 a H.G. nr. 427 / 2004 „*Formularul de factură fiscală pentru materiale lemnoase are la bază modelul și conținutul formularului de factură fiscală obișnuită, individualizat prin inscripționarea pe diagonala stânga jos - dreapta sus a sintagmei "Materiale lemnoase"”* și nu formularul inscripționat pe diagonală stânga jos – dreapta sus cu sintagma „cherestea, lambriuri, parchet, tâmplărie lemn”.

Deoarece documentul de achiziție nu are calitatea de document justificativ, organele de control au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialul lemnos în sumă de lei și au majorat profitul impozabil cu această sumă, pentru care au calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

Având în vedere cele prezentate, s-a reținut faptul că organul de control în mod legal a stabilit că SC SRL datorează bugetului de stat impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

În susținerea cauzei petenta arată că operațiunea înscrisă în factura fiscală seria/30.12.2004 a fost stornată prin factura fiscală seria/3.10.2005, pentru această operațiune societatea furnizoare SRL întocmind o nouă factură, seria/3.10.2005. De asemenea contestatoarea precizează că aceste documente nu au fost avute în vedere la verificare de către organele de control. Petenta a depus la dosarul cauzei copii ale acestor documente.

B. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă SC SRL putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă materialului lemnos achiziționat în baza unei facturi ce nu respectă prevederile H.G. nr 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund.

În fapt, organele de control au constatat că, în luna decembrie 2004, în contabilitatea societății SRL s-a înregistrat achiziția de cherestea rășinoase și lemn de foc de la societatea SRL, în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, pe baza facturii fiscale seria/30.12.2004, care nu respectă prevederile H.G. nr 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund.

Deoarece documentul de achiziție nu respectă prevederile legale, organele de control au considerat că societatea SRL nu are drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, înscrisă în factura amintită mai sus.

În drept, în ceea ce privește **exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art 145 alin 8 și art 159 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART 145

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) **pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]**”

„ART. 159

Documentele fiscale

Modelul și conținutul formularelor de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, jurnale pentru cumpărări, jurnale pentru vânzări, borderouri zilnice de vânzare/încasare și alte documente necesare în vederea aplicării prezentului titlu se stabilesc de către Ministerul Finanțelor Publice și sunt obligatorii pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată.”

și ale pct 51 din Titlul VI Taxa pe valoarea adăugată al H.G. nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

„51.[...](2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale

ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.”

Din textele de lege citate mai sus se reține faptul că exercitarea dreptului de deducere se efectuează pe bază de facturi fiscale emise de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, legal întocmite, în conformitate cu prevederile H.G. nr 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă.

Modelul și conținutul formularelor de facturi fiscale se stabilește de către Ministerul Finanțelor Publice.

Așa după cum am arătat la pct. A al prezentei secțiuni, din prevederile art 1 și 6 din H.G. nr. 831 / 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și ale art 3, 6 și 9 din Anexa 1 a H.G. nr. 427 / 2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, rezultă că la comercializarea masei lemnoase se utilizează obligatoriu facturi fiscale pentru materiale lemnoase, care au la bază modelul și conținutul formularului de factură fiscală obișnuită, individualizat prin inscripționarea pe diagonala stânga jos - dreapta sus a sintagmei "Materiale lemnoase". Înregistrarea în contabilitate a altui model de factură fiscală decât cea pentru mase lemnoase atrage nulitatea de drept a documentului de achiziție, iar marfa achiziționată este considerată fără documente legale de proveniență.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea SRL s-a aprovizionat în luna decembrie 2004 cu cherestea rășinoase și lemn de foc de la societatea SRL, în baza facturii fiscale seria/30.12.2004, care nu are inscripționat pe diagonala stânga jos - dreapta sus sintagma "Materiale lemnoase", deci nu pe baza unei facturi fiscale speciale, așa cum prevede în mod imperativ H.G. nr. 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund. Ca urmare, achiziția materialului lemnos nu s-a făcut pe baza unui document legal de proveniență.

Deoarece documentul de achiziție a materialului lemnos nu respectă modelul prevăzut la art 6 alin 4 din Anexa 1 la H.G. nr 427/2004, organele de control au stabilit că societatea ... SRL nu are drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, înscrisă în factura fiscală seria/30.12.2004.

Având în vedere cele prezentate, s-a reținut faptul că organul de control în mod legal a stabilit că SC SRL datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Așa după cum am arătat la punctul A al prezentei secțiuni, în susținerea cauzei petenta depune la dosar documente noi, care nu au fost avute în vedere la verificare de către organele de control.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 182 alin (4), devenit 183 alin. (4), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Referitor la aplicarea acestui articol, **pct 182.1** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin **H.G. nr. 1050/2004**, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petenții pot depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere că petenta deține documente, care anterior nu au fost analizate de organele fiscale, acestea fiind depuse ulterior de contestatoare, și faptul că, potrivit punctului 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, organului care a efectuat activitatea de control trebuie să i se ofere posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, urmează să se **desființeze Decizia de impunere nr./23.11.2005 și Raportul de inspecție fiscală nr./23.11.2005**, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate **pentru impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea documentelor suplimentare depuse de contestatoare în susținerea cauzei, 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. 186 alin (3) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, 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.”

La reverificarea creanței 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 Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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. 12.7 și 12.8** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005**, unde se stipulează:

„12.7. 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.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

C. Referitor la suma contestată de ... lei, reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit în sumă de lei.

Ca urmare a neachitării la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei și a impozitului pe profit în sumă de lei, stabilite prin decizia de impunere nr. /23.11.2005, organul de control a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei.

Întrucât pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și impozitul pe profit în sumă de lei, care au generat aceste accesorii, decizia de impunere a fost desființată, urmând să se procedeze la reanalizarea acestora, strict pentru aceeași perioadă, și să se emită un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță, se va desființa decizia de impunere și pentru dobânzile și penalitățile aferente.

Având în vedere principiul de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), se va desființa Decizia de impunere nr. /23.11.2005 și pentru **dobânzile de întârziere în sumă de lei și**

penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, în vederea recalculării acestora în funcție de cele constatate la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit.

D. Referitor la suma contestată de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii de către organele de control a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei și a dobânzilor de lei și penalităților de lei, aferente impozitului pe profit, în condițiile în care în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală nu sunt prezentate constatările și motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază măsura luată, precum și documentele justificative care au fost avute în vedere.

În fapt, prin decizia de impunere nr .../23.11.2005 s-au stabilit în sarcina societății SRL următoarele obligații suplimentare:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de lei;
- dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de lei;
- penalități aferente impozitului pe profit în sumă de lei.

În decizia de impunere nr .../23.11.2005 și raportul de inspecție fiscală nr .../23.11.2005, ce a stat la baza emiterii acesteia, nu sunt prezentate constatările și motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază măsura stabilirii obligațiilor suplimentare în sumă de lei, precum și documentele justificative care au fost avute în vedere.

În drept, în ceea ce privește **emiterea deciziei de impunere** sunt aplicabile prevederile art 84 alin 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, care precizează:

„ART. 84

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.”

Din prevederile legale citate se reține că Decizia de impunere se emite atunci când se modifică baza de impunere, or din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii acesteia nu rezultă care este baza de impunere aferentă obligațiilor fiscale în sumă de lei. Mai mult, în raportul de inspecție fiscală nu se face nici o referire cu privire la aceste obligații suplimentare.

Potrivit art 64 alin 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, *„Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

În decizia de impunere nr .../23.11.2005 și raportul de inspecție fiscală nr/23.11.2005, ce a stat la baza emiterii acesteia, organele de control nu

prezintă constatările și motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază măsura stabilirii obligațiilor suplimentare în sumă de lei, precum și documentele justificative care au fost avute în vedere.

În ceea ce privește **modalitatea de efectuare a inspecției fiscale**, sunt aplicabile prevederile art 103 alin 1 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, care stipulează:

„ART. 103

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

și ale pct. 102.1 din H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Din textul de lege citat mai sus rezultă faptul că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Potrivit art 107 alin 1 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, „*Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.*”, or în decizia de impunere nr .../23.11.2005 și raportul de inspecție fiscală nr/23.11.2005, ce a stat la baza emiterii acesteia, organele de inspecție fiscală nu precizează temeiul de drept care a stat la baza stabilirii obligațiilor suplimentare în sumă de lei.

Având în vedere că în decizia de impunere nr/23.11.2005 și raportul de inspecție fiscală nr .../23.11.2005, ce a stat la baza emiterii acesteia organele de control nu au precizat documentele justificative și temeiul de drept și de fapt care a stat la baza stabilirii obligațiilor suplimentare în sumă de lei, urmează să se desființeze **Decizia de de impunere nr emisă pe numele contestatoarei la data de 23.11.2005 de către organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava, pentru suma de lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestuia**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe profit, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor art 186 (3) „*Soluții asupra contestației*” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„ (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.*”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului 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. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, unde se stipulează:

„12.7. 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 considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 19 și 21 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, art 1 și 6 din H.G. nr. 831 / 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, art 3, 6 și 9 din Anexa 1 a H.G. nr. 427 / 2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, pct 2.3 din O.M.F.P. nr 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art 145 alin 8 și art 159 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, pct 51 din Titlul VI Taxa pe valoarea adăugată al H.G. nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 183 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art 64, 84, 103 și 107 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, pct. 102.1, 102.5 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 și 12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005, coroborate cu prevederile art. 186

alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr .../23.11.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava privind **suma de lei**, reprezentând lei – impozit pe profit suplimentar, lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, lei – taxă pe valoarea adăugată,lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală 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.