

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI

DECIZIA NR. 7

din 15.01.2009

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din localitatea, județul,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr.din 18.12.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 15.12.2008, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 18.12.2008, cu privire la contestația formulată **S.C. S.R.L.** din localitatea județul

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.din 07.11.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 12.11.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 07.11.2007, înregistrat sub nr.din 12.11.2008, privind suma de **.....lei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin contestația formulată precizează că aspectele constatate de Garda Financiară, care au fost apoi preluate de organele de inspecție fiscală, nu se încadrează în prevederile art. 21 pct. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, din următoarele considerente:

- bonurile de vânzare pentru material lemnos, care au stat la baza tranzacțiilor cu materiale lemnoase, sunt documente aprobate prin norme legale, respectă modelele aprobate prin norme și sunt tipărite de CN Imprimeria Națională

- au la bază operațiuni reale, de achiziționare de bușteni de brad, sunt corect întocmite, fiind completate toate rubricile;

- în toate cazurile, bonurile de vânzare poartă aprobarea și ștampila ocolului silvic de pe lângă care au fost arondate proprietățile particulare din care provine materialul lemnos și îndeplinesc toate condițiile unui document legal de proveniență a materialului lemnos;

- cantitățile de material lemnos au fost înregistrate în registru de gater;

- au fost evidențiate în contabilitatea sintetică și analitică, prin întocmirea borderourilor de achiziție și a notelor de recepție;

- au fost procesate prin gaterul propriu (bonuri de consum și acte de transformare);

- produsele obținute au fost înregistrate în contabilitatea societății (registru de gater și NIR) și au fost valorificate conform prevederilor legale (cu aviz de însoțire, urmat de factură).

De asemenea, contestatoarea precizează că în perioada vizată de inspecția fiscală parțială societatea a înregistrat rezultate financiar-contabile favorabile, a calculat, evidențiat și plătit impozit pe profit, fără restanțe la plata obligațiilor, și că a făcut obiectul mai multor inspecții fiscale privind circulația și evidențierea materialului lemnos, nefiind semnalate deficiențe în ceea ce privește proveniența.

Totodată, menționează că avizul de însoțire a materialului lemnos seria nr. din 20.11.2006, întocmit în baza bonului de vânzare serianr. din 07.11.2006 a fost verificat în timpul transportului materialului lemnos, fără a fi semnalate deficiențe sau neconcordanțe în ceea ce privește actul de proveniență care însoțea materialul lemnos.

Societatea susține că la momentul achiziționării s-au verificat actele de proveniență, autenticitatea acestora fiind dată de faptul că acestea purtau viza ocolului silvic (semnătură și ștampilă), iar materialul lemnos purta amprenta ciocanului silvic menționat pe fiecare bon de vânzare în parte.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.din 07.11.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 12.11.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 07.11.2007, înregistrat sub nr.din 12.11.2008, organele de control au reverificat perioada 01.11.2005 – 31.12.2006 pentru impozitul pe profit, pe motiv că au apărut date suplimentare, în baza constatărilor consemnate în Procesul verbal nr. din 19.09.2008, încheiat de Garda Financiară

La determinarea bazei impozabile, organele de control au avut în vedere constatările din Procesul verbal nr. din 19.09.2008, din care rezultă că pe parcursul perioadei noiembrie 2005 – decembrie 2006, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă achiziții de material lemnos

(.....mc) în valoare delei, conform anexei nr. 10 din procesul verbal, de la diverse persoane fizice (..... –mc, –mc și –mc).

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în perioada noiembrie 2005 – decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziții de materii prime (bușteni rășinoase) în sumă delei, conform borderourilor de achiziție prezentate în anexa nr. 10 la Procesul verbal de constatare nr. din 19.09.2008, întocmit de Garda Financiară, și anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de control consideră că documentele prezentate de contribuabil nu îndeplinesc calitatea de documente justificative din următoarele motive:

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile nr., și, a fost ridicat de S.C.S.R.L. cu sediul în, punct de lucru, județul, la data de 09.10.2004, fiind declarat pierdut în Monitorul Oficial nr./05.06.2006;

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile cu nr. și, nu figurează în baza de date aImprimeria Națională ca fiind distribuit. Apare în schimb blocul cu seria care a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 19.07.2006. Seria celor două bonuri de vânzare este modificată vizibil, fiind ștearsă, și în loc de a fost imprimată probabil în fals seria, iar ștampila aplicată pe aceste bonuri de vânzare a materialului lemnos nu aparține Ocolului Silvic, fiind falsă. Persoana care este înscrisă pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase, respectiv, nu a putut fi identificată de către organele de poliție, deci nu se putea efectua livrări de material lemnos către S.C. S.R.L.

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile cu nr.,, și, a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 09.10.2004. Ștampila aplicată pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase nu aparține Ocolului Silvic, fiind falsă. Persoana înscrisă pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase, respectiv, nu a putut fi identificată de organele de poliție, deci nu se putea efectua livrări de material lemnos către S.C. S.R.L.

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile nr., și, a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 12.06.2006. Seria celor două bonuri de vânzare a fost modificată vizibil, fiind ștearsă și în loc de seria a fost imprimată probabil în fals cu seria, Persoana care este înscrisă pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase, respectiv, nu deține pădure și nu a exploatat sau comercializat cantități de material lemnos.

Organele de control consideră că în baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile delei nu sunt deductibile fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar delei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit, organele de control au stabilit că societatea datorează majorări de întârziere în sumă delei.

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

Referitor la impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente delei, cauza supusă soluționării este dacă documentele ce au stat la baza înregistrării cheltuielilor în sumă delei au calitatea de documente justificative pentru înregistrare în contabilitate, în condițiile în care nu au surse de proveniență conform normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada noiembrie 2005 – decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziții de materii prime (bușteni rășinoase) în sumă delei, în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative din următoarele motive:

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile nr., și, a fost ridicat de S.C.S.R.L. cu sediul în, punct de lucru, județul, la data de 09.10.2004, și apoi a fost declarat pierdut în Monitorul Oficial nr./05.06.2006;

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile cu nr. și, nu figurează în baza de date aImprimeria Națională ca fiind distribuit. Apare în schimb blocul cu seria care a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 19.07.2006. Seria celor două bonuri de vânzare este modificată vizibil, fiind ștearsă, și în loc de a fost imprimată probabil în fals seria, iar ștampila aplicată pe aceste bonuri de vânzare a materialului lemnos nu aparține Ocolului Silvic, fiind falsă. Persoana care este înscrisă pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase, respectiv, nu a putut fi identificată de către organele de poliție, deci nu se putea efectua livrări de material lemnos către S.C. S.R.L.;

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile cu nr.,, și, a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 09.10.2004. Ștampila aplicată pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase nu aparține Ocolului Silvic, fiind falsă. Persoana înscrisă pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase, respectiv, nu a putut fi identificată de organele de poliție, deci nu se putea efectua livrări de material lemnos către S.C. S.R.L.;

- blocul de bonuri de vânzare nr. –, din care fac parte bonurile nr., și, a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 12.06.2006. Seria celor două bonuri de vânzare a fost modificată vizibil,

fiind ștersă și în loc de seria a fost imprimată probabil în fals cu seria Persoana care este înscrisă pe aceste bonuri de vânzare a materialelor lemnoase, respectiv, nu deține pădure și nu a exploatat sau comercializat cantități de material lemnos.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 19

Reguli generale

(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 [...]

(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”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 12, prevăd următoarele:

„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. [...].”

Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, la art. 6 alin. (1) și (2), prevede următoarele:

“(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 textele de lege menționate mai sus se reține că 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, iar cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază documente justificative, potrivit legii, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

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 aprobarea Codului 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 - Secțiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007**, privind recursul în interesul legii, în sensul de a se stabili că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu 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 în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii”.

Totodată, Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427 /2004, la art. 2 din anexa 1, prevede următoarele:

„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; [...]

Art. 3

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

Art. 5

(1) Bonul de vânzare este documentul secundar de proveniență a materialelor lemnoase comercializate, în situația în care în actul de comerț cel puțin una dintre părți este persoană fizică, și se folosește numai atunci când vânzătorul este persoană impozabilă neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată. [...]

(4) Bonul de vânzare se folosește în cazul vânzării materialelor lemnoase de către:

a) unitățile silvice, persoane fizice, persoane juridice sau alți deținători legali de materiale lemnoase, către persoane fizice;

b) persoanele fizice către persoane juridice.

(5) Bonul de vânzare face dovada provenienței materialelor lemnoase, până la prelucrarea sau punerea în operă a materialelor lemnoase respective.

(6) Bonul de vânzare se emite numai pentru o singură persoană fizică sau juridică, iar originalul documentului - exemplarul 1 - se predă cumpărătorului.

(7) În cazul cumpărării de materiale lemnoase de către persoane juridice de la persoane fizice, bonurile de vânzare se emit cu respectarea prevederilor alin. (4), dar pentru fiecare mijloc de transport în parte. [...]

Art. 8

Bonul de vânzare și avizul de însoțire sunt documente cu regim special și sunt prevăzute cu elemente de securizare specifice. [...]

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

Art. 11

(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. 8.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că documentele de proveniență și cele de însoțire completate și/sau eliberate cu încălcarea normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund sunt nule de drept.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, S.C. S.R.L. a achiziționat de la diverse persoane fizice material lemnos pe bază de bon de vânzare pentru materiale lemnoase, după cum urmează:

a) în perioada noiembrie 2005 – decembrie 2006 de la persoana fizică, posesoare a BI, cantitatea de mc, în baza următoarelor bonuri:

- seria nr. /25.11.2005 cantitatea demc;
- seria nr. /28.11.2005 cantitatea demc;
- seria nr. /29.11.2005 cantitatea demc;
- seria nr. /01.12.2005 cantitatea de mc;

b) în lunile septembrie 2006 și noiembrie 2006 de la persoana fizică, posesoare a BI, cantitatea de mc, în baza următoarelor bonuri:

- seria nr. /25.09.2006 cantitatea demc;
- seria nr. /26.09.2006 cantitatea demc;
- seria nr. /30.09.2006 cantitatea demc;
- seria nr. /07.11.2006 cantitatea demc;
- seria nr. /14.11.2006 cantitatea demc;

c) în luna decembrie 2006 de la persoana fizică, posesoare a BI, cantitatea demc, în baza următoarelor bonuri:

- seria nr. /08.12.2006 cantitatea de mc;
- seria nr. /11.12.2006 cantitatea de mc;
- seria nr. /14.12.2006 cantitatea demc.

Inspectoratul Teritorial de Regim Silvic și Vânătoare din cadrul Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, prin adresa nr. din 30.06.2008, înregistrată la Garda Financiară sub nr. din 30.06.2008, comunică următoarele:

„- *blocul de bonuri de vânzare nr. -, din care fac parte bonurile cu nr.,,, a fost ridicat de S.C.S.R.L. cu sediul în și punct de lucru, județul, la data de 09.10.2004, respectivul bloc a fost declarat pierdut și publicat în MOF nr. /05.06.2006.*

- *blocul de bonuri de vânzare nr. – din care fac parte bonurile cu nr. și, nu figurează în baza de date aImprimeria Națională ca fiind distribuit. Apare în schimb blocul cu seria care a fost ridicat de S.C. S.R.L., la data de 19.07.2006. Seria celor două bonuri de vânzare este modificată vizibil, fiind ștearsă și în loc de a fost imprimată probabil în fals seria*

- *blocul de bonuri de vânzare nr.- din care fac parte bonurile cu nr.,, a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 09.10.2004.*

- *blocul de bonuri de vânzare nr. – din care fac parte bonurile cu nr.,, a fost ridicat de S.C. S.R.L. la data de 12.06.2006. Seria celor două bonuri de vânzare este modificată vizibil, fiind ștearsă și în loc de a fost imprimată probabil în fals seria*”

De asemenea, Inspectoratul de Poliție al județului – Serviciul de Investigare a Fraudelor prin adresa nr.din 07.08.2008, înregistrată la Garda Financiară sub nr. din 17.08.2008, precizează următoarele:

„- *bonurile de vânzare fiscale (materiale lemnoase) seria, nr., nr., nr., nr., nr., nr., nr., nr. și bonurile de vânzare (materiale lemnoase) seria, nr., nr., nr. nu aparțin Ocolului silvic, iar ștampila utilizată pentru ștampilarea acestor documente este falsă;*

- *bonurile de vânzare mai sus menționate nu au fost vizate de organele de poliție sau de personalul cu atribuții de control în domeniul silvic;*

- *persoana cu numele nu deține pădure și nu a exploatat sau comercializat cantități de material lemnos. Nu au fost identificate persoane cu numele sau*”

Din cele prezentate, rezultă că documentele ce au stat la baza operațiunilor de aprovizionare a materialului lemnos în sumă delei nu au surse de proveniență conform normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora.

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate, documentele de proveniență și cele de însoțire completate și/sau eliberate cu încălcarea normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora sunt nule de drept.

Întrucât operațiunile au la bază documente care nu au proveniență legală, acestea fiind nule de drept, se trage concluzia că nici cheltuielile rezultate din asemenea operațiuni nu pot fi admise la deducere.

În concluzie, având în vedere că operațiunile de aprovizionare a materialului lemnos nu au la bază documente care să respecte normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora, societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă delei, drept pentru care societatea datorează impozitul pe profit în sumă delei.

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

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei.**

Pentru considerentele prezentate și în temeiul prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, art. 2 din anexa 1 din Hotărârea Guvernului nr. 427 /2004, coroborate cu art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. S.R.L.** din localitatea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.din 07.11.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției

Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 12.11.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 07.11.2007, înregistrat sub nr.din 12.11.2008, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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