

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr.16/29.01.2007

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Biroul Juridic, asupra reluarii solutionarii contestatiei depusa de SC X SRL din O1, judetul J1, solutionare suspendata prin Decizia nr.371/22.11.2004 a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 07.10.2004 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice J1, Directia Control Fiscal, in baza raportului de inspectie fiscala din 07.10.2004 si are ca obiect impozit pe profit, dobanzi aferente impozitului pe profit; penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin decizia nr.371/22.11.2004 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin sentinta din 7.04.2005 emisa de Curtea de Apel O2 - Sectia Contencios Administrativ si Fiscal, a anulat decizia nr.371/22.11.2004 si a hotarat ca Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sa solutioneze contestatia formulata de societate impotriva deciziei de impunere din 07.10.2004.

Conform adresei din 13.12.2005 transmisa de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Biroul Juridic, sentinta din 7.04.2005 a ramas definitiva si irevocabila prin decizia civila din 29.11.2005 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.178 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata impotriva deciziei de impunere din 07.10.2004.

I. S.C. X S.R.L. considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat, pentru perioada 01.12.2000-30.04.2004, impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata suplimentare, invocand in mod incorect articolele din actele normative ce reglementeaza aceste

impozite si constatand in mod subiectiv ca documentele de aprovizionare nu indeplinesc conditia de document justificativ, pentru a fi inregistrate in contabilitate.

Referitor la impozitul pe profit:

a.Societatea arata ca facturile de aprovizionare emise de SC F1 SRL O1 si cele emise de SC F2 SRL O3, sunt facturi fiscale corect intocmite, iar pentru aprovizionarile de la cele doua firme exista atasate documentele care atesta calitatea de platitori de TVA ale furnizorilor.

Pe facturi nu se regaseste rubrica in care sa se specifice cine ridica facturile de la unitatile care gestioneaza fabricarea acestora, existand in schimb date privind expeditia, mijlocul de transport, buletine de identitate, si alte date de identificare a furnizorului.

Constatarea organelor de inspectie fiscala conform careia facturile nu au fost ridicate de reprezentantii legali ai celor doua societati furnizoare - SC F1 SRL si SC F2 SRL, nu implica vinovatia cumparatorului, care a receptionat si vandut marfa achizitionata.

Contestatoarea arata ca legea nu sanctioneaza cumparatorul marfurilor, pentru bunurile insotite de facturi corect intocmite si achitate, si pe care cu buna credinta le inregistreaza in contabilitate, platind impozitele aferente. Hotararea Guvernului nr.831/1997 sanctioneaza pe cei care procura si utilizeaza facturi din alte surse, deci pe emitentii facturilor respective, si nu pe cumparatorii de marfa pe baza de facturi corecte.

Ca urmare, societatea considera ca nu datoreaza impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, suplimentar stabilite pentru achizitiile de la SC F1 SRL si SC F2 SRL.

b.Contestatoarea sustine legalitatea livrarii utilajelor sub pretul de achizitie platit societatii comerciale A SRL, operatiunea nefiind interzisa din punct de vedere fiscal. Se arata faptul ca libertatea de gestiune si libertatea afacerilor sunt reglementate prin Constitutie, iar activitatile comerciale sunt, prin definitie eficiente si neeficiente, fara ca nimeni sa poata pretinde ca toate activitatile comerciale sa fie eficiente. Societatea precizeaza quantumul impozitului pe profit suplimentar aferent.

c.Societatea arata ca prestarea de servicii pe baza de contract de comision scris nu este o activitate ilicita, iar necesitatea unor astfel de prestari o stabileste comerciantul si nu organul fiscal, acesta din urma neavand dreptul de a se implica in activitatile comerciale, stabilindu-le ca nefiind legale si dispunand sanctiuni. Societatea precizeaza quantumul impozitului pe profit suplimentar aferent.

d.Se contesta neadmiterea ca deductibile fiscal a cheltuielilor de dezmembrare care depasesc veniturile obtinute din aceasta activitate, sustinandu-se ca masura excede reglementarilor in materia

impozitului pe profit, astfel de cheltuieli neregasindu-se in enumerarea cheltuielilor nedeductibile fiscal, din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, Legea nr.414/2002 si Legea nr.571/2003. Societatea precizeaza cuantumul impozitului pe profit suplimentar aferent.

e.Referitor la consumul de ciment si sarma, se arata ca masurile aferente nu pot duce in nici un caz la impozitul pe profit suplimentar stabilit, iar sacii de ciment in cauza au fost achizitionati cu documente si utilizati de societate.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

a.Societatea arata ca facturile fiscale de aprovizionare indeplinesc calitatea de document justificativ, fiind corect intocmite si insotite de certificatele de platitori de TVA ale furnizorilor, astfel ca unitatea, ca si cumparator, si-a indeplinit obligatiile legale.

Aspectele privind procurarea facturilor nu privesc pe beneficiarul marfurilor, ci pe emitentul furnizor, care le intocmeste, semneaza si le preda odata cu marfa.

In consecinta, se contesta taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

b.Nici o lege nu interzice folosirea contractelor comerciale sau de prestari servicii in comision, si nu ingradeste comisionul practicat prin vointa partilor, nu il limiteaza sau coreleaza cu alte comisioane.

Fiscalitatea comerciala nu se judeca numai dupa o afacere, ci dupa ansamblul acesteia, care determina profitul sau pierderea finala.

c.In ceea ce priveste bunurile vandute sub pretul de achizitie, societatea considera eronata stabilirea taxei pe valoarea adaugata la nivelul costului de achizitie, si contesta taxa astfel stabilita suplimentar.

d.Societatea considera ilegala masura organelor de inspectie fiscala de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de dezmembrare, pe motiv ca din aceasta activitate a rezultat pierdere.

e.Referitor la constatarea inexistentei documentelor justificative pentru un numar de sacii de ciment si cantitatea de sarma, se arata ca bunurile respective au fost achizitionate cu documente pe baza de facturi legale.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 07.10.2004 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere incheiata in data de 07.10.2004 de organele de inspectie fiscala ale Directiei Controlului Fiscal J1, s-au constatat, referitor la perioada 01.12.2000-30.04.2004, urmatoarele:

SC X SRL desfasoara in principal activitatea de recuperare a deseurilor si resturilor metalice reciclabile.

Referitor la impozitul pe profit:

La data de 31.12.2001 societatea a inregistrat profit impozabil, pentru care a calculat un impozit pe profit, fata de acestea echipa de inspectie fiscala stabilind o diferenta de impozit pe profit.

Diferenta reprezinta impozitul pe profit aferent contravalorii marfurilor aprovizionate cu facturi fiscale, reprezentand deseuri feroase si neferoase, emise de SC F1 SRL in perioada iulie 2001-septembrie 2001. Aceste facturi nu au fost ridicate de la unitatile abilitate in gestionarea formularelor cu regim special, de reprezentantii legali ai societatii mentionate, dupa cum se specifica in adresa din 11.06.2004 emisa de Biroul administrativ din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice J1.

Aceasta diferenta a fost stabilita prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind marfurile mentionate in respectivele facturi fiscale, pentru neindeplinirea calitatii de document justificativ conform art.6 din Hotararea Guvernului nr.831/1997, modificata si completata: *"procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in prezenta hotarare sint interzise. Operatiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sint considerate fara documente legale de provenienta"*, constatandu-se si incalcarea art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, modificata si completata.

La data de 31.12.2002 societatea a inregistrat profit impozabil, pentru care a calculat impozit pe profit, fata de acestea echipa de inspectie fiscala stabilind o diferenta de impozit pe profit.

Diferenta se compune din:

-suma stabilita pentru incalcarea art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, modificata si completata, reprezinta impozitul pe profit aferent vanzarii sub pretul de achizitie a utilajelor cumparate de la SC A SRL O3 cu factura fiscala din 06.05.2002, vandute societatii comerciale B SRL O4 cu factura fiscala din 18.05.2002.

-suma reprezentand impozitul pe profit aferent contravalorii marfurilor aprovizionate, reprezentand deseuri feroase si neferoase, emise de SC F1 SRL in perioada septembrie 2002-noiembrie 2002.

-suma reprezentand impozitul pe profit aferent contravalorii marfurilor aprovizionate, reprezentand deseuri feroase si neferoase, emise de SC F2 SRL O3 in perioada luna noiembrie 2002.

Facturile nu au fost ridicate de la unitatile abilitate in gestionarea formularelor cu regim special, de reprezentantii legali ai societatii mentionate, dupa cum se specifica in adresa din 11.06.2004 mai sus mentionata.

Diferentele au fost stabilite prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind marfurile mentionate in respectivele

facturi fiscale, pentru neindeplinirea calitatii de document justificativ conform art.6 din Hotararea Guvernului nr.831/1997, modificata si completata, constatandu-se si incalcarea art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, modificata si completata si art.9 din Legea nr.414/2002, modificata si completata.

La data de 31.12.2003 societatea a inregistrat profit impozabil, pentru care a calculat impozit pe profit, fata de acestea echipa de inspectie fiscala stabilind o diferenta de impozit pe profit.

Diferenta reprezinta impozitul pe profit aferent contravalorii marfurilor aprovizionate, reprezentand deseuri feroase si neferoase, emise de SC F1 SRL in perioada ianuarie-martie 2003. Aceste facturi nu au fost ridicate de la unitatile abilitate in gestionarea formularelor cu regim special, de reprezentantii legali ai societatii mentionate, dupa cum se specifica in adresa din 11.06.2004 mai sus mentionata.

Aceasta diferenta a fost stabilita prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind marfurile mentionate in respectivele facturi fiscale, pentru neindeplinirea calitatii de document justificativ conform art.6 din Hotararea Guvernului nr.831/1997, modificata si completata, constatandu-se si incalcarea art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, modificata si completata.

La data de 31.03.2004 societatea a inregistrat profit impozabil, pentru care a calculat impozit pe profit, fata de acestea echipa de inspectie fiscala o diferenta de impozit pe profit.

Diferenta este compusa din:

-suma reprezentand impozitul pe profit aferent cheltuielilor de prestari servicii - comision- inregistrate de agentul economic in contul 628 "Cheltuieli privind alte servicii prestate de terti", pe baza facturilor fiscale SC C SRL O3 in baza contractului din 05.01.2004, privind intermedierea pentru procurarea de materiale feroase si neferoase. Echipa de control, in baza art.21 din Legea nr.571/2003, nu a admis la deducere aceste cheltuieli, constatand ca, in conditiile in care comisionul platit de societate era mai mare decat adaosul comercial practicat pentru marfurile care au facut obiectul contractului, nu se justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii.

-suma reprezentand impozitul pe profit aferent cheltuielilor privind materialele, neadmise la deducere in baza art.21 din Legea nr.571/2003, suma reprezentand diferenta dintre veniturile obtinute din dezmembrari si cheltuielile cu materialele.

-suma reprezentand impozitul pe profit aferent cheltuielilor neadmise la deducere in baza art.21 din Legea nr.571/2003, cheltuieli privind ciment si sarma, inregistrate in contabilitate fara a exista documente justificative. Masura dispusa de echipa de inspectie fiscala



s-a bazat si pe faptul ca societatea nu avea autorizatie de constructie la momentul respectiv.

In perioada verificata echipa de inspectie a stabilit suplimentar impozit pe profit, pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin inregistrarea in evidenta contabila a facturilor fiscale de aprovizionare emise de SC F1 SRL si SC F2 SRL, precum si prin inregistrarea pe cheltuieli a facturilor fiscale emise de SC C SRL, agentul economic verificat a diminuat profitul impozabil, rezultand un prejudiciu reprezentand impozit pe profit, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

In perioada verificata SC X SRL a inregistrat TVA colectata si deductibila, rezultand o suma negativa a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie au stabilit TVA colectata si TVA deductibila mai mari, respectiv taxa pe valoarea adaugata de plata.

Diferenta stabilita suplimentar se datoreaza urmatoarelor:

- taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturilor de aprovizionare cu deseuri feroase si neferoase, emise de SC F1 SRL in perioada iulie 2001-martie 2003.

Facturile nu au fost ridicate de la unitatile abilitate in gestionarea formularelor cu regim special, de reprezentantii legali ai societatii mentionate, dupa cum se specifica in adresa din 11.06.2004 emisa de Biroul administrativ din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice J1.

Echipa de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata mentionate in respectivele facturi fiscale, pentru neindeplinirea calitatii de document justificativ conform art.6 din Hotararea Guvernului nr.831/1997, modificata si completata: *"procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in prezenta hotarare sint interzise. Operatiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sint considerate fara documente legale de provenienta"*, constatandu-se si incalcarea art.19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 si art.24 din Legea nr.345/2002, modificata si completata.

- taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de aprovizionare cu deseuri feroase si neferoase, emise de SC F2 SRL in luna noiembrie 2002.

Facturile nu au fost ridicate de la unitatile abilitate in gestionarea formularelor cu regim special, de reprezentantii legali ai

societatii mentionate, dupa cum se specifica in adresa din 11.06.2004 mai sus mentionata.

Echipa de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata mentionate in respectivele facturi fiscale, pentru neindeplinirea calitatii de document justificativ conform art.6 din Hotararea Guvernului nr.831/1997, modificata si completata, constatandu-se si incalcarea art.24 din Legea nr.345/2002, modificata si completata.

- taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, aferenta utilajelor cumparate de la SC A SRL O3 cu factura fiscala din 06.05.2002, vandute societatii comerciale B SRL O4 cu factura fiscala din 18.05.2002, exclusiv TVA.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca in acest fel au fost incalcate prevederile art.18 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000.

- taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere aferent cheltuielilor privind prestari servicii -comision- inregistrate de agentul economic in contul 628 "Cheltuieli privind alte servicii prestate de terti", pe baza facturilor fiscale din 25.01.2004, 27.02.2004, 29.03.2004 si 31.03.2004 emise de SC C SRL O3 in baza contractului din 05.01.2004, privind intermedierea pentru procurarea de materiale feroase si neferoase. Echipa de control, in baza art.145 din Legea nr.571/2003, nu a admis la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor mentionate, constatand, dupa cum s-a arata mai sus, faptul nu se justifica necesitatea prestarii serviciilor in scopul desfasurarii activitatii intrucat comisionul platit de societate este mai mare decat adaosul comercial practicat pentru marfurile care au facut obiectul contractului.

- taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, aferenta cheltuielilor privind materialele, cheltuieli reprezentand diferenta dintre veniturile obtinute din dezmembrari si cheltuielile cu materialele. Echipa de control a constatat incalcarea prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003.

- taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, aferenta cheltuielilor reprezentand contravaloare ciment si sarma, inregistrate in contabilitate fara a exista documente justificative. Masura dispusa de echipa de inspectie fiscala s-a bazat si pe faptul ca societatea nu avea autorizatie de constructie la momentul respectiv.

Pentru diferenta stabilita suplimentar s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin inregistrarea in evidenta contabila a facturilor fiscale de aprovizionare emise de SC F1 SRL si SC F2 SRL, precum si prin inregistrarea pe facturilor fiscale emise de SC C SRL, agentul economic a majorat taxa pe valoarea adaugata deductibila, rezultand un prejudiciu

in acelasi quantum reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retine:

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra masurii dispuse de organele de inspectie fiscala constand in neadmiterea ca deductibile a cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile de achizitie a deseurilor feroase si neferoase, in conditiile in care facturile nu au fost ridicate de la unitatile abilitate cu gestionarea formularelor cu regim special de reprezentantii legali ai societatilor inscrise la rubrica "furnizor", pe aceste documente, iar organele de inspectie fiscala nu au facut o analiza a modului de completare a facturilor.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2001-31.12.2003.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere si anexelor nr.1 si 2 la acesta, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata, inscrise intr-un numar de 39 facturi fiscale de achizitie a deseurilor feroase si neferoase.

Masura s-a bazat pe faptul ca, in urma verificarilor efectuate, a rezultat ca facturile in cauza apartin altor societati comerciale decat SC F1 SRL si SC F2 SRL, inscrise la rubrica furnizor.

Prin contestatia formulata SC X SRL arata ca "*legea nu sanctioneaza pe cumparatorul marfurilor, pentru marfurile insotite de facturi corect intocmite si achitate si pe care de buna credinta le inregistreaza in contabilitate*", precum si faptul ca a inregistrat in contabilitate facturile emise de SC F1 SRL si SC F2 SRL, deoarece nu a stiut ca nu au fost ridicate de reprezentantii legali ai societatii."

In drept, in materia impozitului pe profit sunt incidente, in perioada verificata, prevederile art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicata, modificata de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999:

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câstiguri din orice sursă, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

*6) În înțelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt:[...]*



*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ [...]"*, precum și prevederile art.9 din Legea nr.414/2002:

*(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii[...]"*.

Fata de aceste prevederi legale se retine ca din dosarul cauzei nu rezulta elementele în baza cărora organele de inspecție fiscală au constatat lipsa calității de document justificativ, pentru facturile în cauză, elemente prevăzute de pct.119 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aplicabil până la data de 31.12.2002, și punctul 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/26.03.2002.

Astfel, pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, prevede:

*"Potrivit art.6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:*

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii documentului;*
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate."*

De asemenea, pct.2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/26.03.2002, ordin în vigoare în perioada verificată, prevede:

*Documentele justificative cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale:*

- a)denumirea documentului;*
- b)denumirea si sediul persoanei juridice care întocmeste documentul;*
- c)numărul si data întocmirii acestuia;*
- d)mentionarea părților care participă la efectuarea operatiunii economice (când este cazul);*
- e)continutul operatiunii economice si, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- f)datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;*
- g)numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, după caz;*
- h)alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operatiunilor efectuate."*

Avand in vedere prevederile legale invocate, respectiv nedeductibilitatea cheltuielilor inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, calitate conferita de modul de completare a facturilor, respectiv cu datele precizate de Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii si Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat modul de completare al facturilor de aprovizionare, stabilind nedeductibilitatea cheltuielilor pe singurul considerent ca facturile nu apartin societătilor inscrise la rubrica "furnizor", situatie in care este necesara demonstrarea coniventei dintre furnizorii reali si beneficiarul marfurilor, respectiv faptul ca societatea contestatoare cunostea ca operatiunile economice nu sunt derulate cu societatile inscrise la rubrica "furnizor", astfel ca societatea contestatoare nu este "cumparator de buna credinta", prezumtie de care aceasta se prevaleaza, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala -pagina 7.

In materia taxei pe valoarea adaugata sunt incidente prevederile art.25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000:

*"Contribuabilii care realizează operatiuni impozabile în sensul prezentei ordonante de urgentă au următoarele obligatii:*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:[...]*

*b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligati să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si să verifice întocmirea corectă a acestora [...]"*, precum si prevederile art.29 din Legea nr.345/2002:

*"Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:[...]"*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

*a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestații de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;[...]"*

Dupa cum s-a aratat, din raportul de inspectie fiscala contestat nu rezulta datele "prevazute a fi completate in mod obligatoriu", omise la intocmirea facturilor, care sa justifice masura organelor de inspectie fiscala de neacordare a deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata, asa cum rezulta din prevederile legale mentionate.

Prin adresa din 14.10.2005 Directia Generala Legislatie Impozite Indirecte din Ministerul Finantelor Publice arata faptul ca in perioada verificata, cumparatorii aveau obligatia de a verifica intocmirea corecta a facturilor fiscale, sub sanctiunea pierderii dreptului de deducere a taxei: "poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inscrisa in documentele care indeplinesc cerintele prevazute in legislatia [...] in vigoare in perioada cand s-au derulat operatiunile respective."

Aspectul este subliniat și prin adresa din 24.11.2004 a Direcției Generale de Politici și Legislatie privind Veniturile Bugetului

General Consolidat, aratandu-se caracterul restrictiv al legislatiei in materia taxei pe valoarea adaugata in perioada de aplicabilitate a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 si Legii nr.345/2002, respectiv faptul ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile care nu au completate elementele obligatorii prevazute de lege, dreptul de deducere fiind conditionat in mod clar de verificarea intocmirii corecte a documentelor privind achizitiile de bunuri si servicii.

Prin adresa din 15.05.2002, emisa de Ministerul Finantelor Publice catre Ministerul de Interne, se arata ca *"in cazul in care prin circuitul economic, de la producator sau importator pana la contribuabilul care solicita rambursarea taxei pe valoarea adaugata se produc neregularitati (declararea de sedii fictive, actionarii sau asociatii nu pot fi gasiti la adresele declarate, utilizarea de facturi false sau falsificate, substituirii de marfuri etc) de care contribuabilul in cauza nu are cunostinta, contribuabilul respectiv este considerat de buna-credinta, este nevinovat - prezumtia de nevinovatie este reglementata prin art.23 alin.8 din Constitutie. In aceeaasi situatie se afla si reprezentantii Ministerului Finantelor Publice, care nu au temei legal pentru a refuza rambursarea taxei pe valoarea adaugata.*

*Raspunderea pentru neregularitatile aparute in diversele etape ale circuitului economic la care s-a facut referire anterior apartine numai participantului care a derulat respectivele operatiuni, conform prevederilor legale in materie"*

In ceea ce priveste situatia in cauza, respectiv faptul ca prin sentinta din 7.04.2005 Curtea de Apel O2 - Sectia Contencios Administrativ si Fiscal, a anulat decizia nr.371/22.11.2004 prin care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pana la definitivarea cercetarii penale, obligand Agentia Nationala de Administrare Fiscala sa solutioneze contestatia formulata, se retin precizarile facute de Directia Generala Juridica din Ministerul Finantelor Publice prin adresa 16.06.2003, conform carora *"dupa finalizarea procesului penal, in masura in care se dovedeste ca facturile fiscale vizate sunt false si in conditiile in care sumele respective nu sunt prescrise se poate dispune reverificarea perioadei in discutie."*

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere din 07.10.2004 emisa in baza raportului de inspectie fiscala din 30.09.2004 pentru impozitul pe profit, dobanzile aferente impozitului pe profit, penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca Directia Controlului Fiscal J1, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa incheie un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevederilor pct.12.7 si 12.8 din

Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/27.09.2005 si conform considerentelor prezentei decizii. La reverificare vor fi analizate si celelalte sustineri formulate prin contestatie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.186(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## DECIDE

Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 07.10.2004 emisa in baza raportului de inspectie fiscala din 30.09.2004 de reprezentantii Directiei de Control Fiscal J1, pentru impozitul pe profit, dobanzile aferente impozitului pe profit, penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca Directia de Control Fiscal J1, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa incheie un nou act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O2, in termen de 6 luni de la comunicare.