

## DECIZIA nr.138/30.05.2007

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Activitatea de Control Fiscal, asupra reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de S.C. X SRL din O1, judetul J1.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 09.02.2005 emisa de Activitatea de Control Fiscal J1 in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 07.02.2005, privind impozit pe profit, dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin Decizia nr.98/24.05.2004 a fost suspendata solutionarea 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 Rezolutia emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul J1 la data de 01.11.2006, s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala fata de administratorul SC X SRL pentru faptele consemnate in raportul de inspectie fiscala incheiat de Activitatea de Control Fiscal J1 in data de 07.02.2005. Conform adresei Parchetului de pe langa Tribunalul J1, transmisa de directia teritoriala cu adresa din 29.03.2007, impotriva Rezolutiei din data de 01.11.2006 nu s-a depus plangere de catre parti sau alte persoane interesate.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.184(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata.

I. Societatea considera netemeinic si nelegal raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 07.02.2005, aratand, fata de constatarea organelor de inspectie fiscala conform careia nu ar fi desfasurat operatiuni economice reale cu furnizorul SC F SRL O2, faptul ca administratorul acestei din urma societati, doamna Pf1, venea personal cu marfa la depozitul SC X SRL si intocmea facturile fiscale,

contestatoarea achitand contravaloarea marfii la datele inscrise pe chitante.

Contestatoarea argumenteaza ca neinregistrarea operatiunilor in contabilitatea furnizorului SC F SRL nu trebuie sa atraga raspunderea SC X SRL.

In ceea ce priveste neconcordanta privind numarul de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului, inscris pe facturile fiscale inregistrate, contestatoarea precizeaza faptul ca eroarea nu ii apartine intrucat facturile privind achizitia marfurilor sunt completate de furnizorii acestora. In acest sens sunt invocate prevederile art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991.

Contestatoarea sustine faptul ca administratorul SC F SRL nu recunoaste livrarile in cauza pentru a oferi o motivatie a necompletarii corespunzatoare a documentelor justificative, invocand ca proba a efectuarii operatiunilor, notele de intrare receptie intocmite de beneficiar.

SC X SRL arata si faptul ca impozitul pe profit a fost calculat in baza unui act normativ, Legea nr.414/2002, abrogat prin Legea nr.571/2003. De asemenea, arata ca Ordonanta Guvernului nr.61/2002 invocata prin raportul de inspectie fiscala a fost abrogata prin Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Revenind la constatările efectuate de organele de inspectie fiscala, societatea arata faptul ca la inregistrarea in contabilitate a operatiunilor economice desfasurate cu SC F SRL si alte societati comerciale, intocmeste toate documentele justificative impuse de Legea nr.82/1991.

Deasemenea, in conditiile in care constatările organelor de inspectie fiscala au la baza doar declaratia administratorului SC F SRL, contestatoarea considera subiective aceste constatari.

Societatea face trimitere la un control anterior efectuat tot de Directia Generala a Finantelor Publice J1, avand aceeasi tematica, aratand ca prin acesta s-a precizat "ca societatea a prezentat echipei de control dovezile de platitor de TVA ale SC F SRL O2, precum si faptul ca "SC F SRL O2 a ridicat in mod legal de la un distribuitor autorizat in acest sens, respectiv DGFP J2, documentele cu regim special emise de catre SC X SRL". In legatura cu respectivul control anterior, contestatoarea arata ca singurele aspecte constatate au fost de natura contravenționala.

In finalul contestatiei, societatea invoca din nou lipsa probelor care sa justifice masurile dispuse de organele de inspectie fiscala, solicitand anularea raportului de inspectie fiscala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 07.02.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din

09.02.2005 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal J1 a fost reverificata perioada 10.03.2003-31.07.2004, cu privire la aspectele sesizate de Inspectoratul de Politie al Judetului J1 prin adresa din 04.03.2004.

Prin aceasta adresa, s-a solicitat Directiei Generale a Finantelor Publice J1 efectuarea unei verificari financiar-contabile la SC X SRL O1, dat fiind faptul ca in cadrul relatiilor comerciale desfasurate de aceasta societate apar inregistrate in anul 2003 mai multe facturi considerate false de organele de politie, facturi in care la rubrica furnizor apare SC F SRL O2, administrata de Pf1, care declara ca facturile au fost completate in fals la rugamintea unui intermediar, fiind si declarate pierdute intr-un ziar local.

Conform bilantului contabil si balantei la 31.12.2003 intocmite de SC F SRL O2, aceasta nu a inregistrat nici un fel de venituri si cheltuieli in anul 2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a inregistrat in lunile mai si septembrie 2003 un numar de 17 facturi fiscale, avand mentionat ca furnizor SC F SRL O2.

Deasemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista operatiuni economice reale intre cele doua societati, deoarece facturile fiscale inregistrate in evidenta contabila a lunii mai 2003 de catre SC X SRL, avand ca furnizor SC F SRL O2, au fost ridicate de aceasta din urma, de la distribuitorul autorizat, abia la 09.06.2003.

Ca urmare, s-a stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor, in baza art.9 alin.7 litera j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, calculandu-se in sarcina contestatoarei un impozit pe profit suplimentar, aferent anului 2003, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

De asemenea, s-a constatat ca fiind nedeductibila taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor in cauza, in baza art.24 alin.1 litera a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, stabilindu-se in sarcina SC X SRL taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara, aferenta anului 2003, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxa pe valoarea adaugata.

Conform declaratiei data de administratoarea SC F SRL O2, Pf1, la data de 23.02.2004, declaratie aflata la dosarul cauzei, fila nr.102, societatea a desfasurat activitate economica doar in anul 1999, cand a vandut cu amanuntul articole metalo-casnice, fara a fi comercializat vreodata utilaje sau produse neferoase. De asemenea, in luna aprilie, Pf2, vecinul si fostul sau asociat, i-a promis recompense banesti in schimbul emiterii de facturi fiscale catre alte societati cu care acesta avea relatii. Ca urmare, Pf1 a ridicat facturi fiscale si chitantere de la Trezoreria O2, o parte dintre acestea completandu-le personal ca

reprezentand livrari efectuate catre SC S SRL O1, desi niciodata nu a avut relatii comerciale cu societati din aceasta localitate.

De asemenea, conform declaratiei data de Pf1 la data de 20.12.2004, declaratie aflata la dosarul cauzei, fila nr.74, SC F SRL O2 a desfasurat activitati comerciale diverse pana in anul 2002. Ulterior "au aparut diverse facturi si chitante apartinand SC F SRL, la diferite firme din tara, pe care cu buna stiinta le-am dat in alb si uneori le-am completat la cererea persoanei care mi-a solicitat astfel de documente, fara ca marfurile mentionate in acestea sa fi apartinut vreodata SC F SRL."

III. Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza intocmirii procesului verbal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

III.1.1. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile aferente, 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 inscrise intr-un numar de 17 facturi de achizitie marfuri, in conditiile in care facturile fiscale nu au completate rubricile privind adresa furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport si semnaturile delegatului si beneficiarului.

Perioadele supuse inspectiei fiscale: mai 2003, septembrie 2003.

In fapt, obligatiile fiscale contestate de societate au fost stabilite de organele de inspectie fiscala in baza unui numar de 17 facturi avand completate la rubrica furnizor societatea comerciala F SRL O2, facturi care nu au completate rubricile privind adresa furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport si semnaturile delegatului si beneficiarului.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe facturile inregistrate in evidenta contabila de SC X SRL in luna septembrie 2003, la rubrica "furnizor" este inscrisa SC F SRL avand un numar de inmatriculare la Oficiul Registrului Comertului, diferit de numarul real alocat societatii conform certificatului constatator emis de Oficiul Registrului Comertului J2.

Prin contestatia formulata SC X SRL sustine ca administratorul societatii comerciale F SRL aducea marfa la depozitul beneficiarului, intocmea facturile, notele de intrare receptie fiind intocmite la data primirii marfurilor, aratand ca neinregistrarea

operatiunilor de catre furnizor nu trebuie sa atraga raspunderea beneficiarului.

In drept, in perioada supusa verificarii sunt aplicabile prevederile art.9 alin.(7) din Legea nr.414/2002:

"Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

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."

La pct.2.4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene se precizeaza:

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

- a) denumirea documentului;
- b) denumirea și sediul persoanei juridice care întocmeste documentul;
- c) numărul și data întocmirii acestuia;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii economice și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;
- 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, prin OMF nr.425/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate se prevede ca: "Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmeste documentul (când este cazul);
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale,

ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv si ale persoanelor în drept să aprobe operatiile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operatiilor în documente justificative.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informatiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

Avand in vedere actele normative de mai sus, se retine faptul ca legiuitorul a prevazut in mod explicit ca nu pot fi inregistrate in contabilitate documentele care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, prima conditie fiind existenta operatiunii patrimoniale, iar a doua, calitatea de document justificativ a inscrisului.

Astfel, societatea era obligata sa verifice completarea tuturor rubricilor din factura, sub sanctiunea nedeductibilitatii sumelor inscrise in aceasta.

Or facturile aflate la dosar nu au completate urmatoarele elemente: sediul complet al furnizorului, respectiv strada si numarul, precizandu-se doar judetul sau oras-judet, banca si contul acestuia, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport, semnaturile delegatului si beneficiarului.

Mai mult, din analiza facturilor rezulta ca atat casuta privind datele furnizorului cat si cea privind datele cumparatorului, nu sunt completate, fiind doar aplicata stampila celor doua societati.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei privind invocarea prin raportul de inspectie fiscala a unui temei legal abrogat, se retine ca la data inregistrarii operatiunilor prevederile Legii nr.414/2002 erau aplicabile, in mod corect acestea fiind invocate de organele de inspectie fiscala.

Fata de prevederile legale de mai sus si dat fiind faptul ca, dupa cum s-a aratat, facturile care fac obiectul cauzei sunt incomplete, neavand inscrise toate elementele prevazute de lege si neputand, astfel, indeplini calitatea de document justificativ, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit, astfel ca urmeaza a se respinge ca neintemeiata, contestatia societatii pentru acesta suma, precum si pentru dobanzile si penalitatile aferente, in baza principiului de drept "accesorium sequitur principale".

III.1.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, precum si dobanzile si penalitatile aferente, 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 deductibila a taxei pe



valoarea adaugata inregistrata in facturile de achizitie, in conditiile in care acestea nu au calitatea de document justificativ.

Perioadele supuse inspectiei fiscale: mai 2003, septembrie 2003.

In fapt, dupa cum s-a aratat la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata inregistrata intr-un numar de 17 facturi care nu au calitatea de document justificativ.

Astfel, prin raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere din 09.02.2005, contestata s-a constatat inregistrarea in contabilitatea societatii contestatoare a facturilor, fara ca acestea sa aiba inregistrate: sediul complet al emitentului, respectiv strada si numarul, precizandu-se doar oras-judet, banca si contul acestuia, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport, semnaturile delegatului si beneficiarului.

In drept, in perioada supusa verificarii sunt aplicabile prevederile art.29 din Legea nr.345/2002:

"Persoanele impozabile care realizează operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligatii:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului/prestatorului si, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei 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 si să verifice întocmirea corectă a acestora [...] Primirea si 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), [...] determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente".

Astfel, legiuitorul a prevazut ca dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata se refera exclusiv la operatiuni justificate pe baza de facturi avand completate toate rubricile.

Prin adresa din 14.10.2005 anexata la dosarul cauzei, Directia Generala Legislatie Impozite Indirecte din Ministerul Finantelor Publice se 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 pe valoarea adaugata:

"poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inregistrata in documentele care indeplinesc cerintele prevazute in legislatia [...] in vigoare in perioada cand s-au derulat operatiunile respective."

Aspectul este subliniat si prin adresa din 24.11.2004 a Directiei Generale de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat, anexata la dosarul cauzei, 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 inregistrata 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.

Referitor la considerentele din Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala, conform carora "Astfel cum rezulta din expertiza contabila efectuata in cauza si suplimentul la expertiza cele 17 facturi fiscale emise de SC F SRL O2 si chitantele aferente acestora indeplinesc conditiile legale pentru a fi inregistrate in contabilitate", acestea nu pot fi retinute de organul de solutionare a contestatiei, intrucat, in conformitate cu legea fiscala care reglementeaza dreptul de deducere atat a cheltuielilor, la calculul impozitului pe profit, cat si a taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca legiuitorul a prevazut in mod expres, sub sanctiunea neadmiterii la deducere, inscrierea corecta si completa a datelor din facturi, datele furnizorului, sediul acestuia, contul si banca, fiind elemente obligatorii a fi completate pentru ca factura in baza careia cumparatorul isi exercita dreptul de deducere sa fie considerata document justificativ, in acceptiunea legii fiscale.

Ca urmare, si pentru taxa pe valoarea adaugata se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata. De asemenea, se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii privind dobanzile si penalitatile aferente, in baza principiului de drept "accessorium sequitur principale".

III.2. Referitor la solicitarea societatii formulata cu adresa din 04.12.2006, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in data de 15.03.2007 de retragere a masurilor asiguratorii, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care solicitarea nu intra in sfera sa de solutionare.

In fapt, dupa cum s-a aratat, prin adresa inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in data de 15.03.2007 societatea a solicitat retragerea masurilor asiguratorii - sechestrul



bunurilor mobile si poprirea conturilor bancare, aratand ca a inregistrat pierderi considerabile

In drept, potrivit art.179 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele fiscale specializate au competenta de a solutiona "Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala", iar potrivit art.126(10) "Poprirea si sechestrul asigurator" din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata:

"Împotriva actelor prin care se dispun si se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestatie în conformitate cu prevederile art. 169.", coroborat cu art.169 "Contestatia la executare silită" din actul normativ mai sus mentionat, care la alin.4 prevede:

"Contestatia se introduce la instanta judecătorească competentă si se judecă în procedură de urgență."

Avand in vedere aceste prevederi legale, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu are competenta materiala de solutionare a acestui capat de cerere, competenta revenind instantelor judecatoresti, conform legii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.186(1), art.179 alin.1 si art.126(10) si art. 169 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## D E C I D E

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL O1 impotriva obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit; dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilite prin deciziei de impunere din 09.02.2005 emisa de Activitatea de Control Fiscal J1.

2. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu are competenta materiala de solutionare a capatului de cerere privind desfiintarea masurilor asiguratorii, aceasta revenind instantei judecatoresti competente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O3, in termen de 6 luni de la comunicare.

