

ROMANIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.297

Dosar nr.X

Ședința publică de la 9 februarie 2016

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței .X. din 2 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au avut loc în ședința publică de la data de 26 ianuarie 2016, fiind consemnate în Încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru data de 9 februarie 2016, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Obiectul cererii

Prin cererea înregistrată la Curtea de Apel .X. sub nr. .X./29.10.2002, reclamanta S.C. .X. S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu autoritățile pârâte Ministerul Finanțelor Publice

-. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Garda Financiară .X.:

- anularea deciziei care se va emite pe fondul cauzei de către Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva procesului-verbal din data de 17.05.2002, întocmit de către organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X.;

- anularea Procesului-verbal de control încheiat la data de 17.05.2002 de Garda Financiară .X. (filele 5-30 din dosar vechi nr. .X./CA/2002);

- exonerarea de la plata obligațiilor bugetare stabilite prin procesul-verbal de control atacat, ca nedatorate, în concret, exonerarea de la plata sumei de .X. lei (ROL);

În temeiul art. 9 al. 1 din Legea nr. 29/1990 a solicitat suspendarea executării procesului-verbal de control din data de 17.05.2002 până la soluționarea irevocabilă a prezentei acțiuni în contencios administrativ.

Prin încheierea pronunțată la 19.11.2002, s-a dispus suspendarea judecății până la soluționarea de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a contestației administrativ fiscale prealabile formulate de S.C. .X. S.R.L. conform dispozițiilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 13/2001.

La rândul său, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus – prin Decizia nr. 367/21.06.2002 (filele 32-35 din dosar vechi nr. .X./CA/2002) – suspendarea soluționării contestației reclamantei până la soluționarea cauzei penale având ca obiect acuzațiile penale formulate împotriva administratorului reclamantei – domnul .X. – în dosar nr. .X./2004.

Cauza a fost suspendată până la data 21.10.2014, reclamanta S.C. .X. S.R.L. depunând la dosar cererea de repunere pe rol la 8.09.2014 (fila 199 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002), cu motivarea că a fost soluționată contestația de către Ministerul Finanțelor Publice prin Decizia nr. 202/15.07.2014 emisă de către Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor (filele 186-95 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002).

Prin cererea depusă la termenul din 21.10.2014 (filele 203-221 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002), reclamanta S.C. .X. S.R.L. a completat motivele acțiunii sale, solicitând anularea deciziei care se va emite pe fondul cauzei de către Ministerul Finanțelor Publice, în concret, anularea în parte Decizia nr. 202/15.07.2014 emisă de către Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscala – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva procesului-verbal din data de 17.05.2002, întocmit de către organele de control din cadrul GARZII FINANCIARE .X., pentru suma de .X. lei (RON); anularea procesului-verbal de control încheiat la data de 17.05.2002 de GARDA FINANCIARA .X., în concret, anularea actului pentru suma de .X. lei (RON); exonerarea de la plata obligațiilor bugetare stabilite prin procesul-verbal de control atacat, ca nedatorate, în concret, exonerarea de la plata sumei de .X. lei (RON).

Prin întâmpinarea depusă la 28.11.2014 (filele 1-7 din vol. 2 dosar nou nr. .X./2002), Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea acțiunii reclamantei, ca nefondată.

Soluția instanței de fond

Prin sentința .X. din 02 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal s-a admis acțiunea formulată de S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală; s-a dispus anularea în parte a a Procesului-verbal de control încheiat la data de 17.05.2002 de Garda Financiară .X., cu privire la suma de .X. lei (RON); a Deciziei nr. 202/15.07.2014 emisă de către Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de reclamantă împotriva Procesului-verbal din data de 17.05.2002, întocmit de Garda Financiară .X., pentru suma de .X. lei (RON) și s-a dispus exonerarea reclamantei de la

plata sumei de .X. lei (RON) stabilită prin Procesul-verbal de control încheiat la data de 17.05.2002 de Garda Financiară .X..

La pronunțarea acestei hotărâri, instanța de fond a reținut situația de fapt potrivit căreia, în urma verificărilor efectuate la S.C. .X. S.R.L., Garda Financiară .X. a stabilit, prin Procesul verbal încheiat în data de 17.05.2002, că S.C. .X. SRL, în relațiile comerciale cu un număr de X furnizori de produse petroliere, a creat un prejudiciu bugetului de stat în sumă totală de .X. lei vechi (ROL), constând în debite reprezentând TVA dedus nelegal .X. lei vechi și impozit pe profit stabilit suplimentar .X. lei vechi, restul fiind majorări și penalități la acestea.

Conform constatărilor consemnate în procesul verbal, acest prejudiciu are drept cauze principale achizițiile de produse petroliere de la cele 16 societăți, din care unele sunt de tip "fantomă", deoarece nu funcționează la sediul declarat, nu au fost depistați administratorii, nu au depus declarațiile de impozite și taxe aferente desfășurării activității și nu și-au plătit obligațiile către bugetul statului (.X.,); altele nu există în fapt (.X.); la altele nu s-a făcut dovada de plătitor TVA (.X.); mărfurile livrate de acestea nu au fost însoțite de certificate de calitate sau declarații de conformitate și documente de supraveghere fiscală; unele facturi, emise de o parte dintre acestea nu au avut datele privind expediția completate sau aceste date nu au fost verificate de societate din punct de vedere al corectitudinii; alte facturi nu aparțin furnizorilor care le-au emis.

În opinia Gărzii Financiare .X., persoana fizică vinovată de toate acestea se face administratorul societății verificate, domnul .X..

S.C. .X. S.R.L. a formulat contestație împotriva acestui proces verbal, înregistrată la Garda Financiară .X. sub nr. .X./31.05.2002, prin care a solicitat diminuarea prejudiciului de la .X. lei, reprezentând obligația principală constând în impozit pe profit și TVA, la .X. lei, anularea constatărilor nelegale și netemeinice, depunând copii de pe documentele legale care atestă calitatea de plătitor de TVA la un număr de X furnizori, copia adresei Oficiului

Județean pentru Protecția Consumatorilor .X. nr. .X..05.2002 care certifica ca în perioada cuprinsa în procesul verbal, la aceasta instituție nu au fost înregistrate reclamații privind pe S.C. .X. S.R.L, copia Raportului de expertizare Larex nr..X./14.02.2002, din care rezulta ca la data controlului, motorina prelevata din bazinul nr.4 și pompa nr.4, aparținând societății, corespund condițiilor de calitate prevăzute de STAS 240-80, precum și alte probe în acest sens.

Prin Decizia nr. 202/15.07.2014, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (filele 186-195 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002) s-a constatat intervenirea autorității de lucru judecat, ca urmare a hotărârii penale privind învinuirea administratorului reclamantei, .X. (sentința penală nr. .X. a Judecătoriei .X.), pentru suma de .X. RON, reprezentând impozit pe profit de .X. lei și T.V.A. în cuantum de .X. lei; și a fost respinsă contestația reclamantei S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei (RON) reprezentând impozit pe profit de .X. lei și T.V.A. în cuantum de .X. lei.

Curtea a constatat că în cauza penală a fost efectuată o expertiză contabilă amănunțită de către expert contabil Eugen (filele 366-406 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002), la dosar fiind depuse atât anexele la raportul de expertiză (filele 407-417 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002), cât și răspunsurile expertului la cererile organelor de cercetare penală (filele 418-420 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002).

În cauză, nici reclamanta și nici autoritatea pârâtă nu au mai solicitat efectuarea unei expertize și nici nu au formulat obiecțiuni la cele stabilite de expert.

Cu privire la facturile la care s-a făcut referire în Procesul-verbal din data de 17.05.2002, instanța de fond a observat că autoritatea pârâtă nu a depus la dosar copiile tuturor facturilor care au stat la baza Procesul verbal din 17.05.2002, deși a fost citată de două ori cu mențiunea de a depune la dosar copia dosarului administrativ și anexele la acest proces verbal, inclusiv cele 91 de facturi, astfel cum rezultă din încheierile de ședință din 21.10.2014

(fila 435 din vol. 1 dosar nou nr. .X./2002), și din 24.02.2015 (fila 431 din vol. 2 dosar nou nr. .X./2002).

Reclamantei i s-a pus în vedere, de asemenea, să depună la dosar copiile facturilor pe care le deține, aceasta depunând la dosar copiile a 19 facturi, din cele menționate în Procesul verbal din 17.05.2002, o dată cu notele scrise referitoare la situația facturilor (filele 1-10, respectiv filele 11-29 din vol. 3 dosar nou nr. .X./2002).

În ceea ce privește autoritatea pârâtă, aceasta a depus de fiecare dată copia dosarului administrativ al contestației soluționate prin Decizia nr. 202/2014, la care erau anexate copiile facturilor depuse de .X. pentru a dovedi inexistența unei obligații a S.C. .X. S.R.L. de a se aproviziona numai de la .X..

Instanța de fond a constatat că în cauză a fost invocată excepția autorității de lucru judecat, raportat la hotărârile penale pronunțate cu privire la acuzațiile aduse fostului administrator al reclamantei S.C. .X. S.R.L. – .X..

Data fiind această excepție și întrucât în cauza penală s-a constituit parte civilă și Statul Român cu privire la obligațiile fiscale stabilite în sarcina reclamantei S.C. .X. S.R.L. prin Procesul verbal al Gărzii Financiare .X. din 17.05.2002, Curtea a constatat necesară lămurirea celor dispuse de către instanțele penale, cu atât mai mult cu cât respectiva cauză a fost rejudecată de două ori până la rămânerea definitivă a hotărârii.

În raport de considerațiile teoretice și jurisprudențiale, examinând situația din speță, instanța de fond a constatat că prin sentința penală nr. .X. a Judecătoriei .X. nu s-au analizat toate operațiunile economice la care s-a făcut referire în Procesul verbal din 17.05.2002, ci numai acelea în care au fost implicate societățile comerciale care aveau legătură cu inculpații .X., .X., respectiv .X.

Prin urmare, din cele X societăți menționate în Procesul-verbal din 17.05.2002 ca având legături cu reclamanta S.C. .X. S.R.L. și pentru care s-au stabilit sume de plata în sarcina reclamantei (respectiv .X.), numai pentru patru societăți, respectiv pentru facturile emise de .X. s-a stabilit în mod definitiv, prin

hotărârile penale, că reclamanta S.C. .X. S.R.L. datorează, în calitate de parte responsabilă civilmente, suma de .X. RON (.X. ROL).

Cu privire la această sumă, de .X. RON, prin Decizia nr. 202/15.07.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a constatat autoritatea de lucru judecat și rămânerea fără obiect a contestației reclamantei împotriva procesului-verbal din 17.05.2002 – soluție necontestată de reclamantă.

În ceea ce privește celelalte 12 societăți comerciale menționate în Procesul verbal din 17.05.2002 ca emitente ale facturilor ce au determinat stabilirea obligațiilor suplimentare pentru S.C. .X. S.R.L., Curtea a reținut că, deși s-a dispus disjungerea cercetărilor penale privind unii din administratorii sau responsabili acestor societăți, nu rezultă din dosar că Statul Român s-ar fi constituit parte civilă împotriva acestora în dosarele disjuse.

Curtea a reținut că, deși Statul Român s-a constituit parte civilă pentru întreaga sumă menționată în actul contestat, respectiv în Procesul-verbal din 17.05.2002, instanțele penale, respingând parțial pretențiile Statului Român, nu au analizat sub nici o formă implicațiile fiscale decurgând din operațiunile economice derulate de reclamanta S.C. .X. S.R.L. cu acele X societăți – altele decât.X., respectiv legalitatea – din punct de vedere penal – a operațiunilor derulate de reclamanta S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X..

Raportat la această situație, nu s-a putut reține că prin hotărârile penale definitive s-a analizat legalitatea obligațiilor stabilite în sarcina reclamantei prin Procesul-verbal din 17.05.2002, ca urmare a relațiilor derulate cu acele X societăți comerciale menționate anterior. În acest sens, Curtea a observat că respingerea restului pretențiilor Statului Român a fost motivată exclusiv prin faptul că au fost disjuse cercetările privind unii din administratorii sau responsabili acestor societăți și că, prin urmare, nu formează obiectul dosarului penal operațiunile economice derulate de reclamanta S.C. .X. S.R.L. cu acele societăți.

De asemenea, din conținutul hotărârilor penale, respectiv al sentinței penale nr. .X. al Judecătorei .X. rezultă că această instanță a analizat exclusiv faptele săvârșite de administratorul reclamantei – .X. – în legătură cu .X. (administrator și asociat la S.C. .X. S.R.L.), .X. (administrator la S.C. .X.S.R.L. .X.); .X. (asociat la S.C. „.X.” S.R.L. .X.) și .X. (administrator la S.C. „.X.” S.R.L. .X.), reținând-se și caracterul fictiv al operațiunilor derulate de S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L.

Prin urmare, instanța de fond a apreciat că excepția autorității de lucru judecat subzistă numai în ceea ce privește facturile menționate în Procesul verbal din 17.05.2002 care au fost emise de acele patru societăți comerciale implicate în săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, respectiv pentru facturile emise de S.C. .X.S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Prima instanță a reținut că nu există identitate de obiect între judecata penală și cea din prezenta cauză decât cu privire la obligațiile fiscale decurgând din relațiile reclamantei S.C. .X. S.R.L. cu acele patru societăți implicate în săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, respectiv pentru facturile emise de S.C. .X.S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Întrucât în privința acestor obligații fiscale – aferente operațiunilor comerciale menționate în facturile emise de aceste patru societăți – s-a pronunțat și Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr. 202/15.07.2014, în sensul admiterii excepției autorității de lucru judecat, instanța a reținut că nu este întemeiată excepția autorității de lucru judecat cu privire la restul obligațiilor fiscale menționate în Procesul verbal din 17.05.2002 în sarcina reclamantei.

Cu privire la fondul cauzei, curtea a subliniat că starea de fapt expusă în actul contestat a fost infirmată în mare măsură prin expertiza contabilă efectuată în cauză.

Totodată, în pofida faptului că au trecut mai mulți ani de la emiterea Procesului verbal din 17.05.2002 și până la soluționarea contestației formulate de reclamantă împotriva acestui act, nu au fost întărite prin nici un înscris suplimentar susținerile din

Procesul verbal din 17.05.2002 infirmate prin expertiza efectuată în anul 2001.

Organul de soluționare a contestației s-a limitat la combaterea argumentelor de interpretare legală invocate de reclamantă, deși starea de fapt expusă în Procesul verbal din 17.05.2002 a fost infirmată parțial prin raportul de expertiză.

De asemenea, cercetările penale nu au fost finalizate în sensul reținerii vinovăției reprezentantului reclamantei decât cu privire la activitatea derulată de S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L., astfel încât nu se poate reține dovedirea caracterului fictiv al operațiunilor cu alte 12 societăți comerciale în lipsa unor elemente obiective de natură să releve acest aspect.

Curtea a admis că pentru o parte din facturile ce au stat la baza emiterii Procesului verbal din 17.05.2002 nu s-a făcut dovada finalizării cercetărilor penale, însă aceasta nu poate constitui o probă în sprijinul temeiniciei stării de fapt reținute prin Procesul verbal din 17.05.2002.

Câtă vreme cercetările penale au dovedit existența unor infrațiuni și caracterul fictiv numai al operațiunilor economice derulate de S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L., nu se poate prezuma că pentru restul celorlalte X societăți (S.C. .X..) operațiunile economice facturate ar fi avut tot caracter fictiv, cu atât mai mult cu cât starea de fapt menționată în Procesul verbal din 17.05.2002 a fost infirmată parțial prin expertiză.

De asemenea, tot conform expertizei, cantitățile de carburant achiziționate de S.C. .X. S.R.L. la aceste societăți nu numai că au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei, dar valoarea vânzărilor reclamantei – care includ și aceste cantități de carburant – atestă că reclamanta a achiziționat cantitățile de carburant respective și le-a înscris în contabilitate.

Instanța de fond a reținut, raportat la argumentele autorității pârâte, că Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin decizia civilă nr. .X./19.10.2008, într-o speță similară (referitoare la lipsa unor mențiuni precum cele privind semnătura de primire, datele privind expediția sau codul fiscal al cumpărătorului), având în

vedere aceeași legislație fiscală și contabilă (OUG nr. 17/2000, HG nr. 704/1993 și HG nr. 831/1997), în sensul că lipsa elementelor privind expediția (și chiar lipsa elementelor privind cumpărătorul) nu constituie temei suficient pentru stabilirea în sarcina contribuabilului a unei TVA suplimentare, cu dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere că, potrivit Ordonanței Guvernului nr. 17/2000 privind TVA și Normelor de aplicare a ordonanței, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 401/2000, coroborate cu prevederile Hotărârii de Guvern nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor și modelelor comune privind activitatea financiar-contabila cu regim special, în vigoare pe perioada controlată, documentele justificative trebuie să corespundă reglementărilor din normele generale privitoare la asemenea documente, acestea fiind cele prevăzute în HG nr. 704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a legii contabilității, și, prin urmare, instanța a considerat, în principiu, că reclamanta S.C. .X. S.R.L. avea dreptul legal să deducă TVA-ul aferent achizițiilor de la cele 12 societăți menționate anterior, deci, impunerea suplimentară și stabilirea obligațiilor accesorii aferente este nelegală.

În același sens, curtea a constatat, în acord cu susținerile reclamantei, că informațiile privind expediția nu mai sunt considerate informații obligatorii de înscris în factura încă de la publicarea Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (acte normative subsecvente OUG nr. 17/2000), confirmându-se în acest fel ca înscrierea în facturi a informațiilor privind expediția nu au relevanță pentru determinarea dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA și, implicit, pentru determinarea realității operațiunilor comerciale derulate.

Având în vedere că reclamanta a atașat la contestația formulată dovada de plătitor de TVA pentru un număr de 11 societăți (iar la cea de douăsprezecea era deja depusă, dar nu a fost luată în considerare de Garda Financiară .X.), prin urmare, instanța de fond a reținut, în principiu, că reclamanta are drept de

deducere a TVA-ului înscris în facturile aferente societăților menționate.

Această condiție pentru deducerea TVA pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei nici nu a mai fost preluată în legislația subsecventa în materie de TVA, respectiv Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, confirmând astfel nerelevanța obținerii acestui document pentru a avea drept de deducere a TVA.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.A., instanța a considerat – ca și expertiza contabilă – că pentru aceste facturi emise în perioada ianuarie 2001-august 2001, la dosar nu există probe că nu au fost înregistrate în contabilitate, ori ca nu au fost declarate veniturile și obligațiile fiscale rezultate din aceste operațiuni, ci mai degrabă că aceste obligații au fost respectate, și în consecință, în sarcina acestei societăți și a cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., nu vor fi reținute obligațiile fiscale așa cum au fost calculate prin procesul verbal, respectiv T.V.A. în suma totală de .X. lei, considerat dedus nelegal la acea dată în lipsa copiei documentului care atesta calitatea de plătitor de TVA a furnizorului.

S.C. .X. S.R.L. a fost cumpărător de buna credință, respectându-și obligațiile care-i revin în calitate de cumpărător, neputând fi făcut răspunzător pentru încălcarea, sub diverse forme, a legilor de către societățile furnizoare.

Din acest punct de vedere, nu are relevanță faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a putut prezenta copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului la data controlului efectuat de Garda Financiară .X., deoarece acest document a fost prezentat ulterior.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., prima instanță a considerat – ca și expertiza contabilă – că pentru factura fiscală .X./ 27.02.2001, la dosar nu exista probe ca nu a fost înregistrată în contabilitate ori ca nu au fost declarate veniturile și obligațiile fiscale rezultate din aceste operațiuni, aceasta societate onorându-

și obligațiile declarative prin depunerea decontului de TVA și a declarațiilor privind obligațiile față de bugetul statului, astfel că, în sarcina acestei societăți și a cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., nu au fost reținute obligațiile fiscale așa cum au fost calculate prin procesul verbal, respectiv TVA în suma totală de .X. lei considerat dedus nelegal la acea dată în lipsa copieii documentului care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului.

Din acest punct de vedere, nu are relevanță faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a putut prezenta copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului la data controlului efectuat de Garda Financiară .X., deoarece acest document a fost prezentat ulterior.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., instanța nu a putut stabili dacă facturile emise față de S.C. .X. S.R.L., au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. S.R.L. și/sau au fost declarate veniturile și obligațiile fiscale rezultate din acestea ori dacă acestea au fost plătite, întrucât până la data prezentului raport nu exista la dosarul cauzei informații certe oficiale în acest sens.

Instanța de fond a reținut însă că S.C. .X. S.R.L. a fost cumpărător de bună credință, respectându-și obligațiile care-i revin în calitate de cumpărător, neputând fi făcut răspunzător pentru încălcarea, sub diverse forme, a legilor de către societatea furnizoare.

Din acest punct de vedere, nu are relevanță faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a putut prezenta copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului la data controlului efectuat de Garda Financiară .X., deoarece acest document a fost prezentat ulterior.

Prin urmare, s-a reținut netemeinicia actelor contestate cu privire la facturile emise de această societate, respectiv cu privire la impozit pe profit în suma de .X. lei și TVA în suma de .X. lei stabilite în sarcina reclamantei prin Procesul verbal din 17.05.2002.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., s-a considerat că obligațiile fiscale constând în impozit pe profit în suma de .X. lei și TVA .X. lei, stabilite suplimentar în sarcina cumpărătorului

S.C. .X. S.R.L. de către Garda Financiară .X., nu pot fi reținute în sarcina acesteia, ci în sarcina S.C. .X. S.R.L. .X., cu atât mai mult cu cât a făcut obiectul unui control al Gărzii Financiare .X. în alt dosar, în care s-a stabilit că aceste sume reprezintă obligațiile acestei din urma societăți.

Prin urmare, s-a reținut netemeinicia actelor contestate și cu privire la facturile emise de această societate.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., ca și expertiza, instanța de fond a apreciat că impozitul pe profit în suma de .X. lei și TVA în suma de .X. lei, stabilite suplimentar, prin procesul verbal, în sarcina cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., nu pot fi reținute în sarcina reclamantei, deoarece aceasta și-a respectat obligațiile legale, marfa făcând și obiectul vânzării.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., în raport de noile probe, instanța a considerat că motivele care au stat la baza calculării obligațiilor fiscale menționate nu mai au suport, astfel că acestea nu pot fi reținute în sarcina cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., deoarece acesta și-a respectat obligațiile legale, marfa făcând și obiectul vânzării.

Nu are relevanță, în ceea ce privește obligațiile reclamantei, faptul eventual că S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate facturile emise pentru S.C. .X. S.R.L. și că nu ar fi plătit obligațiile fiscale aferente acestora, deoarece aceste obligații nu incumbă reclamantei, în condițiile în care s-a făcut dovada că S.C. .X. S.R.L. era plătitoare de T.V.A. în perioada emiterii facturilor pentru reclamantă.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., s-a reținut că asociat unic și administrator al acestei societăți, în perioada 21.03.2001- 09.10.2001, a fost .X., însă, conform declarației acestuia din data de 17.09.2002, în realitate activitatea de administrare a fost atributul exclusiv al soției acestuia, .X., care a îndeplinit funcția de director. Acesta, conform actului adițional autentificat sub nr. .X./09.10.2001 a cesionat toate părțile sociale numitului .X., care a devenit asociat unic și administrator, ocazie cu care i-a predat acestuia din urma și actele contabile ale firmei în original.

Conform declarației directorului acestei societăți, d-na .X., data în data de 17.09.2002: pe perioada martie 2001 - 09.10.2001 societatea a funcționat legal, a ținut evidenta contabila, au fost depuse raportările periodice cerute de lege și au fost plătite impozitele și taxele; cele X facturi fiscale emise către S.C. .X. SRL, aparțin societății emitente, la fel ca și stampila aplicată pe ele, facturile în cauza fiind semnate personal de către aceasta; a întocmit factura fiscala .X./07.06.01, însă pe celelalte nu le-a întocmit, deoarece le-a trimis prin delegat în toate cele 3 exemplare pe care le-a semnat și stampilat, pentru a fi completate pe cantitatea efectiv descărcata.

Conform Raportului de expertiza tehnică nr. X/18.09.2002, s-a dovedit că celelalte doua facturi fiscale emise către S.C. .X. SRL, respectiv .X./01.06.2001 și .X./27.05.2001, au fost completate de .X..

Conform adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. .X./28.10.2002, toate cele X facturi emise de aceasta societate către S.C. .X. SRL, aparțin societății emitente.

Din informațiile culese de pe pagina Internet a Ministerului Finanțelor Publice, expertul a reținut că ultima declarație privind obligațiile față de bugetul statului a fost pe luna august 2001. Aceasta informație confirmă declarația directorului societății în legătura cu acest aspect.

Având în vedere noile probe, instanța de fond a considerat că motivele care au stat la baza calculării obligațiilor fiscale menționate nu mai au suport, astfel că acestea nu pot fi reținute în sarcina cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., deoarece acesta și-a respectat obligațiile legale, marfa făcând și obiectul vânzării.

Nu are relevanță, în ceea ce privește obligațiile reclamantei, faptul că două din cele trei facturi emise de S.C. .X. S.R.L. au fost completate de .X., deoarece administratorul S.C. .X. S.R.L. a confirmat realitatea mențiunilor din facturi,

De asemenea, nu are relevanță, în ceea ce privește obligațiile reclamantei, faptul eventual că S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate facturile emise pentru S.C. .X. S.R.L. și că nu ar fi plătit obligațiile fiscale aferente acestora, deoarece aceste obligații

nu incumbă reclamantei, în condițiile în care s-a făcut dovada că S.C. .X. S.R.L. era plătitoare de T.V.A. în perioada emiterii facturilor pentru reclamantă.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., după cum rezultă din raportul de expertiză, această societate a livrat motorină către S.C. .X. S.R.L cu facturile nr. .X./18.01.2001 și .X./04.03.2001, menționate la pozițiile X din anexa 13 la procesul verbal, în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei.

Ștampila și datele de identificare înscrise pe aceste facturi aparțin acestei firme. Plata facturilor s-a efectuat parțial în numerar, respectiv .X. lei în total, iar restul de .X. lei prin bancă, din care .X. în contul .X. și .X. lei în contul .X. SA .X..

Conform copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nr. .X./ 02.09.1998, existența la dosarul cauzei penale, această societate este plătitoare de TVA începând cu data de 29.01.1998.

Conform adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. nr. .X./19.09.2002, aceasta societate nu a fost verificată de aceasta instituție, figurează radiată din 15.02.2002, până la data radierii nedepunând bilanțuri contabile, raportări semestriale, deconturi de TVA sau declarații privind obligațiile de plata la bugetul de stat.

Din adresa Oficiului Registrului Comerțului .X., asociat unic și administrator al acestei societăți este cetățeanul iranian .X..

Conform adresei Gărzii Financiare .X. nr. .X./19.03.2002, existența la dosar, cele două facturi emise de această societate către reclamantă nu aparțin societății emitente.

Având în vedere noile probe, prima instanță a considerat că motivele care au stat la baza calculării obligațiilor fiscale menționate nu mai au suport, astfel că acestea nu pot fi reținute în sarcina cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., deoarece acesta și-a respectat obligațiile legale, marfa făcând și obiectul vânzării.

De asemenea, și cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L., s-a apreciat că motivele care au stat la baza calculării obligațiilor fiscale menționate nu au suport, astfel că acestea nu pot fi reținute în sarcina cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., deoarece acesta și-a respectat obligațiile legale, marfa făcând și obiectul vânzării.

Astfel, s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a livrat motorină către S.C. .X. S.R.L cu factura nr. .X./14.02.2001, menționată la poziția X din anexa 13 la procesul verbal, în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei.

Conform copiei puțin lizibile, de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea nr. .X./ 01.01.2001, existentă la dosarul cauzei penale, aceasta societate este plătitoare de TVA începând cu data de 01.01.2001.

Conform adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. nr. .X./ 11.02.2003, nu a depus bilanțuri contabile, raportări semestriale, deconturi de TVA sau declarații privind obligațiile de plata la bugetul de stat pe anii 2001/2002, iar din adresa Oficiul Registrului Comerțului .X. nr. .X./20.02.2002 anexată la această adresă rezultă că asociații societății sunt .X. și .X., ultimul fiind și administrator.

Conform adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. nr. .X./ 11.02.2003 factura emisă de aceasta societate către S.C. .X. S.R.L aparține societății emitente.

Instanța de fond a avut în vedere același raționament și în ceea ce privește facturile emise de S.C. .X. S.R.L.

Cu privire la facturile emise de S.C. .X. S.R.L. .X., s-a reținut că aceasta a livrat în perioada 06.07.2001- 16.09.2001 produse petroliere către S.C. .X. S.R.L cu un nr. X facturi fiscale, menționate la pozițiile .X. din anexa 13 la procesul verbal, în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei.

Conform adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. .X./17.01.2003, existentă la dosar, nu a depus bilanț contabil și raportări contabile pe perioada 30.06.2000 -30.06.2002.

Conform actului adițional autentificat sub nr. .X./12.07.2000, .X. a cesionat părțile sociale cetățeanului turc .X., care a devenit astfel asociat unic și administrator, i-a predat toata actele contabile și ștampilele societății, dar acesta a făcut obiectul mențiunii la Oficiului Registrului Comerțului abia în 06.11.2001 sub nr. .X., timp în care l-a ajutat pe acesta în derularea afacerilor cu produse petroliere.

Conform copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea nr. .X./25.01.2000, aceasta societate este plătitoare de T.V.A. începând cu data de 01.03.1995.

Având în vedere aceste aspecte, s-a considerat că obligațiile fiscale nu pot fi reținute în sarcina cumpărătorului S.C. .X. S.R.L., deoarece acesta și-a respectat obligațiile legale, marfa făcând și obiectul vânzării.

Aceleași considerente au fost reținute de către prima instanță și în ceea ce privește facturile emise de S.C. .X. S.R.L.

Recursul

Împotriva sentinței pronunțate de instanța de fond au declarat recurs pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, invocându-se greșita aplicare a legii în ceea ce privește soluția pronunțată de instanța de fond prin care a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta – intimată S.C. .X. S.R.L. și au fost anulate în parte acțiunea administrativă contestată, respectiv procesul – verbal de control.

Recurente arată că prima instanță nu a ținut cont de actele normative speciale aplicabile inclusiv cele în materie de TVA de TVA, respectiv art. 19 și art. 25 din OUG nr. 17/2000 privind TVA coroborate cu cele ale pct. 10.12 din H.G. nr. 401/2000 privind normele metodologice pentru aplicarea OUG nr. 17/2000 pct.10.6 din Normele de aplicare a OUG nr. 17/2000 prin care s-a prevăzut că pentru a se exercita dreptul de deducere a TVA înscrisă în

documentele de achiziție, cumpărătorul – cazul reclamantei – are obligația de a verifica completarea tuturor rubricilor prevăzute în facturi, care pentru a fi considerate documente justificative trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute la pct. 119 din Regulamentul contabil pentru deductibilitatea cheltuielilor.

În conformitate cu prevederile OMF nr. 425/1998, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Iar în prezenta cauză debitele suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA au fost stabilite nu doar că facturile nu cuprind date privind excepția ci pentru că nu cuprind toate informațiile obligatorii pentru ca factura să fie considerată document justificativ în sens fiscal, fiind obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor. În completarea și înregistrarea defectuoasă în contabilitate de către reclamantă a unor facturi care nu îndeplineau condițiile legale – în sens fiscal nu aveau calitatea de documente justificative, a fost constatat și în cadrul procesului penal care s-a finalizat prin condamnarea persoanelor fizice implicate pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală sau după caz de fals sau înșelăciune și prin admiterea în parte a pretențiilor civile formulate de partea civilă Direcția Generală a Finanțelor Publice – .X..

Recurente – pârâte arată că în cauză a fost refuzat reclamantei intimat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA – ului aferent achizițiilor de la cele X societăți în principal pentru faptul că facturile prezentate în procesul – verbal din 17 mai 2002 nu au calitatea de document justificativ și nu ca urmare a faptului că reclamanta nu a deținut certificatele de calitate și documentele de supraveghere fiscală. Aceste aspecte de nelegalitate fiscală au fost analizate cumulativ de către organele fiscale, care au concluzionat prin Decizia nr. 202/15 iulie 2014 prin care a fost reluată soluționarea contestației administrative, în sensul că

reclamanta nu avea drept de deducere pentru facturi care nu îndeplineau condițiile de a fi documente justificative în sens fiscal.

Se solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca nefondate.

În susținerea recursului se depun acte, respectiv copia procesului – verbal de control al Gărzii Financiare .X. din 17 mai 2002.

La dosar intimata – reclamantă a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate, depunând la dosar practică judecătorească și practică CJUE – filele 65 – 151 dosar recurs.

Susținerile au fost reluate prin concluziile scrise depuse la dosar în termenul de amânare a pronunțării.

Analizând recursurile declarate în raport de motivele invocate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că în cauză sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă interpretarea și aplicarea greșită a legislației fiscale aplicabile în materia dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA – ului aferent.

Curtea apreciază ca nelegală și netemeinică sentința atacată prin care a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X.. Nelegală deoarece a apreciat greșit asupra facturilor prezentate stabilind că acestea îndeplinesc calitatea de document justificativ, pentru ca din punct de vedere contabil și fiscal să poată determina admiterea deducerii cheltuielilor și a TVA – ului aferent achizițiilor de la cele X societăți de la care a achiziționat produse petroliere. Netemeinică deoarece soluția de admitere, în opinia Curții s-a bazat exclusiv pe un raport de expertiză extrajudiciar efectuat în procesul penal și care prin concluziile sale nu poate infirma, în opinia instanței de recurs legalitatea actelor contestate de reclamantă în prezenta cauză.

Decizia contestată nr. 202/5 iulie 2014 a fost emisă de recurenta – Agenția Națională de Administrare Fiscală reprezentând o soluționare a contestației administrative formulată de reclamantă împotriva procesului - verbal din data de 17 mai

2002 încheiat de Garda Financiară .X.. Soluționarea contestației administrative a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală conform art. 214 (3) Cod procedură fiscală și a fost reluată după soluționarea definitivă a laturii penale prin Decizia penală nr. X/R/27 martie 2009 pronunțată de Curtea de Apel .X..

Astfel, Judecătoria .X. - Secția penală a rejudecat acțiunea penală formulată împotriva inculpaților .X., .X., .X., .X. și .X. .X. pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, înșelăciune, fals în înscrisuri oficiale, uz de fals și fals intelectual și prin Sentința Penală nr..X./16.11.2007, emisă în dosar nr..X./2004 a dispus încetarea acțiunii penale puse în mișcare urmare Rechizitoriului Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X. împotriva inculpaților și: condamnarea la închisoare, cu suspendare în cazul .X. și .X. .X., admiterea în parte a acțiunii civile exercitată de Statul Român prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și obligarea inculpaților în solidar și în solidar cu partea responsabilă civilmente SC .X. SRL să plătească statului suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA, actualizate cu dobânda legală și rata inflației la data efectuării plății, precum și respingerea celorlalte pretenții civile formulate în cauză de Statul Român prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și de S.C. .X. SRL.

Prin Decizia penală nr..X./22.12.2008, emisă în dosar nr. .X./55/2004, Tribunalul .X. - Biroul executări penale admite apelurile declarate de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. și inculpații .X. și .X. .X. împotriva Sentinței Penale nr..X./16.11.2007 a Judecătoriei .X. -Secția penală, schimbă încadrarea juridică a infracțiunilor pentru inculpații .X. (decedat), .X. și .X. cu suspendarea pedepsei și fixarea unei alte perioade de detenție (mai mică), iar în cazul inculpaților .X. și .X. .X. s-a constatat prescripția răspunderii penale pentru anumite infracțiuni și s-a schimbat încadrarea juridică a infracțiunilor. De asemenea, au fost respinse apelurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și SC .X. SRL și s-au menținut restul dispozițiilor sentinței atacate.

Potrivit datelor de pe site-ul Curții de Apel .X., la data de 27.03.2009 s-a admis recursul declarat de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. formulat împotriva Decizie penale nr.X/22.12.2008 pronunțată de Tribunalul .X. în dosar nr. .X..1/55/2004, s-a casat această hotărâre și Sentința penală nr..X./26.11.2007 pronunțată de Judecătoria .X., și rejudecând cauza s-a dispus condamnarea inculpatului .X. .X. la pedeapsa cu închisoare, respingerea recursurilor declarate de inculpatul .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.. Decizia penală nr..X./27.03.2009 este definitivă.

În cadrul procesului penal s-a administrat proba cu expertiză contabilă excepția care a concluzionat la data de 15 martie 2003 – fila 406 (verso) dosarul fond vol. I că *reclamanta – intimată... în calitate de cumpărător* al fondurilor petroliere menționate în anexa procesului – verbal de control *a fost cumpărător de bună credință*, respectându-și toate obligațiile privind recepția produselor petroliere și înregistrarea lor în contabilitate și în jurnalele de vânzări, precum și în declararea și plata obligațiilor către bugetul de stat. Subliniază expertul că pentru neregulile constatate de comisarii Gărzii Financiare .X. se fac vinovați administratorii celorlalte X societăți comerciale implicate în tranzacțiile cu produse petroliere.

Soluția recurată s-a bazat greșit pe aceste concluzii din raportul de expertiză efectuat în cadrul procesului penal, prima instanță adăugând un argument în plus faptul că societățile vânzătoare implicate în tranzacții sunt plătitoare de TVA.

Curtea va înlătura aceste argumente ținând cont în principal de caracterul fiscal al acestui litigiu. Problema fiscală dedusă judecății este dacă facturile fiscale incomplete din punct de vedere al informațiilor care trebuiau să le cuprindă conform Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 425/1998 îndeplinesc condițiile de a fi document justificativ de natură a justifica deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care reclamanta a înregistrat aceste cheltuieli și TVA aferentă în baza unor facturi incomplete care nu

pot reprezenta documente justificative potrivit Legii contabilității nr. 82/1991.

Curtea constată că însăși instanța penală prin hotărârile judecătorești pronunțate nu și-a însușit sub aspect penal raportul de expertiză reținut de instanța de contencios administrativ prin soluția recurată. Aceasta deoarece toți inculpații, cu excepția administratorului principal .X. - decedat pe parcursul procesului penal, față de care procesul penal a încetat, au fost condamnați pentru săvârșirea după caz a diferitelor infracțiuni legate de tranzacțiile în litigiu cu produse petroliere, respectiv evaziune fiscală, complicitate la această infracțiune, înșelăciune sau fals după caz. Nici unui dintre inculpați nu a fost achitat pe motiv că fapta de evaziune fiscală nu există. În consecință buna credință din raportul de expertiză penală nu subzistă și oricum nu avea relevanță în litigiul fiscal care are ca obiect facturi fiscale incomplete, care nu pot reprezenta documente justificative din punct de vedere contabil și care nu au fost însoțite, ținând cont de specificul mărfii transportate și achiziționate, produse petroliere de declarația de conformitate, ori certificatul de calitate a mărfii și documentul de supraveghere fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile: a) în materia impozitului pe profit, pe perioada supusa verificării sunt aplicabile prevederile art.4 alin.6 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, astfel cum a fost modificat de punctul 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999:

"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;[...]" coroborate cu Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin HG nr.402/2000 date în aplicarea art.4 alin.6 lit.m) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează :

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991."

De asemenea, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991:

"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."

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corespunzător.

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele ale pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, unde se precizează: "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 regulă, 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, 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 întocmește 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 atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

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

Din coroborarea textelor legale sus menționate rezultă că în materia impozitului pe profit, factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute la pct.119 din Regulamentul contabil, mai sus citat, inclusiv datele de identitate ale delegatului, date privind mijlocul de transport, data și ora expedierii, precum și semnătura de primire a mărfii, aceste elemente încadrându-se în acele elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Pentru speța în cauză, respectiv achiziția de produse petroliere, se reține și particularitatea privind faptul că produsele petroliere trebuie însoțite și de documentul de supraveghere fiscală și certificatul de calitate, conform art.33¹ alin.5 și alin.9 din OUG nr. 134/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor care precizează:

"(5) [...] Exemplarul 3 al documentului de supraveghere fiscală rămâne la agentul economic beneficiar și va însoți transportul de carburanți și combustibili până la destinația finală [...]", respectiv

"(9) Pe toată durata transportului cantitățile de combustibili și carburanți vor fi însoțite de certificate de calitate din care să rezulte caracteristicile tehnice care definesc produsele transportate [...]".

Astfel, din coroborarea tuturor textelor legale sus menționate rezultă că pe lângă factura fiscală întocmită corespunzător societatea trebuie să dețină și exemplarul 3 al documentului de supraveghere fiscală și certificatul de calitate.

b) în materia taxei pe valoarea adăugată în perioada supusă verificării sunt aplicabile prevederile art.19 și art.25 din OUG nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

ART. 19 - "Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18."

ART.25 "Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații: [...]

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

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului[...]"

coroborate cu cele ale pct.10.12 din HG nr.401/2000 privind Normele metodologice pentru aplicarea OUG nr.17/2000, care precizează:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei."

Totodată, la pct.10.6 din Normele de aplicare a OUG nr. 17/2000, aprobate prin HG nr.401/2000, se precizează :

"Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la :

[...] g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din Ordonanța de urgență și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind și utilizarea acestora".

Astfel, legiuitorul a prevăzut că pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA înscrise în documentele de achiziție, cumpărătorii au obligația de a verifica completarea tuturor rubricilor prevăzute în respectivele documente.

În plus, pentru facturile în cauză, societatea avea obligația de a solicita furnizorului, în copie, documentul care să ateste calitatea de plătitor de TVA a furnizorului.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale de Politici și Legislație din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care prin adresa nr..X./24.11.2004, precizează:

" Art.25 B lit.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevede ca plătitorii de taxa pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora,[...]

De asemenea, prin adresa nr..X./06.08.2007, Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor precizează :

" [...] exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se putea efectua după verificarea întocmirii corecte și complete a facturii, iar în ceea ce privește înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorilor sau prestatorilor, pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane, aceasta se verifica cu copia de pe documentul legal care atesta calitatea de plătitor a furnizorului sau prestatorului. "

Astfel, conform prevederilor art.25 B lit.b) din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată și ale art.25 B lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, mai sus citate, cumpărătorul are obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor elementelor prevăzute de lege, condiție esențială pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, cumpărătorul are obligația de a solicita furnizorului documentul legal care atestă calitatea acestuia de plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane ROL.

Reclamanta – intimată nu contestă lipsa unor mențiuni, dar le apreciază ca fiind formale – data privind expediția și mijlocul de transport și nefiind de natură a informa dreptul de deducere invocând buna credință a societății reclamante care a înregistrat în contabilitate facturi care reprezentau, *pe fond* o operațiune comercială legală și reală, care îi dai dreptul la deducere pentru produsele achiziționate. În ceea ce privește lipsa declarațiilor de conformitate și a documentelor de supraveghere fiscală le apreciază ca cerințe nelegale și inutile. Aceasta deoarece normele în vigoare nu condiționează dreptul de deducere la aceste acte și în plus buletinele de încercări prezentate și declarațiile de conformitate emise ulterior tranzacțiilor confirmă îndeplinirea condițiilor de calitate privind motorina achiziționată de către reclamantă ulterioare cu privire la calitatea produselor. Atât în prima instanță cât și în recurs, reclamanta – intimată reiterează aceleași apărări depunând practică judiciară națională sau de la CJUE.

Curtea nu va reține aceste susțineri, apreciind că elementele lipsă privind lipsa numelui și a datelor de identificare ale delegatului, a datelor privind mijlocul de transport, expedierea și a semnăturii de primire a mărfurilor nu reprezintă condiții pur formale, lipsa lor putând a determina ca facturile în litigiu să reprezinte documente justificative în sens fiscal. Aceasta ținându-se cont de specificul produselor achiziționate produse petroliere care pot fi ușor contrafăcute. Fără a nega realitatea tranzacțiilor efectuate de către reclamantă în calitate de cumpărător, în cauză Curtea apreciază că realitatea acestor cheltuieli se pot justifica în orice moment prin reflectarea acestora în contabilitate pe bază de documente justificative în sens fiscal. Respectiv pe baza unor facturi complete care să cuprindă toate informațiile necesare cu privire la tranzacția efectuată, care să

îndeplinească calitatea de document justificativ, necesară în justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA.

Simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă ca aceste sume să fie deductibile. Pentru aceasta documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute în formularul tipizat completate în mod corect.

În cauză, culpa reclamantei – intimate constă în faptul că a acceptat înregistrarea în contabilitate a unor facturi incomplete contabile care nu reprezintă documente justificative conform prevederilor OMF nr. 425/1998.

În ceea ce privește susținerile intimatei în sensul că „informațiile privind expediția nu sunt informații principale pe care să le cuprindă un document pentru a fi înregistrat în contabilitate, organul de soluționare a contestației în mod corect a reținut în considerente Deciziei nr.202/15.07.2014 ca din coroborarea prevederilor art.4 alin.6 din Ordonanța guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, astfel cum a fost modificat de punctul 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, coroborate cu Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin HG nr.402/2000 date în aplicarea art.4 alin.6 lit.m) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, OMF nr.425/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, că în materia impozitului pe profit, factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute la pct.119 din Regulamentul contabil, inclusiv datele de identitate ale delegatului, date privind mijlocul de transport, data și ora expedierii, precum și semnătura de primire a mărfii, aceste elemente încadrându-se în acele elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

În cauză Curtea apreciază, ținând cont de specificul cauzei achiziția de produse petroliere și de procesul penal desfășurat că este legală constatarea organului de control potrivit căreia produsele petroliere trebuiau însoțite și de documentul de supraveghere fiscală și certificatul de calitate conform art. 33.1 alin. 5 și alin. 9 din OUG nr. 134/2000 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 27/2000, documente care nu au fost prezentate de către reclamantă, dar care erau necesară în vederea susținerii tranzacțiilor efectuate de aceste societăți „tip fantomă” implicate în procesul penal.

În cauză, fapt de necontestat în lipsa acestor documente de supraveghere fiscală au determinat neacceptarea la deducere a cheltuielilor și calcularea unor debite suplimentare ci faptul că intimata – reclamantă a gestionat defectuos tranzacțiile efectuate în sensul că a înregistrat în contabilitate facturi incomplete care nu îndeplinesc condițiile pe fond de a fi documente justificative din punct de vedere fiscal. În raport de dispozițiile speciale prevăzute de art. 25 B din O.G. nr. 3/1992 și art. 25 B din OUG nr. 17/2000 cumpărătorul - în cauză reclamanta – intimată – are obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor documentelor prevăzute de lege, condiție esențială pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește jurisprudența depusă de reclamanta – intimată la dosar, Curtea nu o va reține ca aplicabilă în prezenta cauză.

Cu privire la Decizia nr. .X./19 octombrie 2008 nu este aplicabilă deoarece în cauza de față nu au lipsit elemente numai privind expediția ci facturile erau incomplete, deoarece nu cuprindeau toate elementele prevăzute la pct. 119 din Regulamentul contabil pentru deductibilitatea cheltuielilor.

Astfel cu privire la impozitul pe profit s-a constatat că S.C..X. SRL a acceptat și înregistrat în contabilitate documente (facturi fiscale, avize de însoțire a măfurilor) incomplet întocmite și nu a verificat întocmirea corectă a acestora în conformitate cu prevederile legale, punând organele de control în imposibilitatea

verificării realității operațiunilor comerciale derulate, a provenienței mărfurilor și a persoanelor care le-au achiziționat de la furnizori, transportat și predat către beneficiar, protejând practic, prin acceptarea unor astfel de documente, persoanele fizice care administrau din umbră societățile de tip „fantomă” sau cele fictive.

Cu titlu de exemplu în perioada 09.01.2001 - 27.05.2001, SC..X. SRL a achiziționat carburanți de la SC .X. SRL .X. și SC. .X. SRL .X.. Așa cum rezultă din informațiile primite de la Garda financiară .X. și .X., respectivele societăți comerciale nu există și nu figurează ca fiind înmatriculate la Oficiul Registrului Comerțului din județele respective. În plus, plățile au fost efectuate către terțe persoane juridice, fără nici o bază legală, fără nici un document din care să rezulte că s-a solicitat acest lucru sau că între furnizori și aceste societăți ar fi existat relații comerciale ori de altă natură etc.

De menționat este faptul că așa cum reiese din Procesul verbal atacat datele pe baza cărora au fost efectuate calculele provin din documentele înregistrate în contabilitate și puse la dispoziția organelor de control (pag.24)de administratorul SC. .X. SRL. Astfel s-au stabilit:

- impozit pe profit suplimentar suma de .X. lei (.X. RON), la care s-au calculat în conformitate cu prevederile O.G. 11/1996 majorări de întârziere de .X. lei (.X. RON) și penalități de .X. lei (.X. RON) calculate până la data de 30.04.2002.

În ceea ce privește hotărârea CJUE pronunțată în Cauza C277/2014, Curtea o apreciază ca nerelevantă deoarece privește o altă categorie de societăți, a celor denumite inactive după data tranzacțiilor în litigiu, reținându-se faptul că autoritățile fiscale nu pot cere contribuabilului să facă verificări care în mod obiectiv nu pot fi făcute de acesta, fiind în sarcina organului fiscal competent să constate eventualele fraude sau neregularități comise de partenerii de afaceri ai firmelor.

Iar în prezenta cauză nu realitatea tranzacțiilor este chestiunea litigioasă ci faptul că reclamanta – intimată în calitate de cumpărător a înregistrat în contabilitatea sa facturi fiscale

privind achiziția unor produse petroliere, facturi incomplete din punct de vedere al informațiilor și care nu îndeplineau condiția de a reprezenta un document justificativ din punct de vedere contabil. Reclamanta – intimată nu și-a respectat obligația în calitate de cumpărător de a verifica completarea tuturor rubricilor prevăzute în facturile fiscale, iar prin înregistrarea în contabilitatea sa ca documente justificative a unor astfel de facturi a „protejat” indirect terțele societăți de „tip fantomă” care în calitate de vânzători au vândut reclamantei produsele petroliere în litigiu.

Faptele de natură penală au fost sancționate în cadrul litigiilor penale, iar din punct de vedere fiscal sancțiunea pentru neîndeplinirea condițiilor legale prevăzute de OUG nr. 17/2000, H.G. nr. 831/1997 și OMF nr. 425/1995 este neadmiterea ca deductibile la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli, respectiv nerecunoașterea dreptului de deducere pentru TVA înscrise în facturile prezentate în procesul – verbal din 17 mai 2002.

Decizia administrativă contestată nr. 202/15 iulie 2014 este legal emisă pe ambele soluții dispuse respectiv respingerea ca rămasă fără obiect pentru suma de .X. lei reprezentând prejudiciu acordat în procesul penal prin admiterea ei în parte a acțiunii civile în baza sentinței penale nr. .X./26 noiembrie 2007 pronunțate de Judecătoria .X. și ca neîntemeiată cererea având ca obiect suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar TVA, majorări și penalități aferente. Cu privire la această sumă totală, Curtea o apreciază ca legală datorată pentru motivele expuse care au privit pe fond soluția recurată și care au determinat aprecierea că recursurile formulate sunt fondate.

Curtea nu va reține apărarea intimătei – reclamante în sensul că sumele contestate au fost nelegal impuse pe motiv că prin sentința penală pronunțată de Judecătoria .X. nr. .X. rămasă definitivă, sub aspectul soluționării laturii civile a fost admisă numai în parte acțiunea civilă exercitată în cauză de Statul Român prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. .

Aceasta deoarece acțiunea civilă exercitată prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a fost admisă în parte pentru sumele certe stabilite în cadrul aceluși proces penal soluționat prin sentința penală nr. .X. cu caracter de prejudiciu suportat de inculpați persoane fizice și de partea responsabilă civilmente reclamanta – intimată din cauza de față.

Astfel, cum rezultă din motivarea sentinței penale filele 110 – 111 dosar fond – vol. III pretențiile civile, care reprezintă în fapt sumele pentru care contestația administrativă a fost respinsă ca nefondată, au fost apreciate de instanța penală nu ca nedovedite ci nefiind admisibile deoarece priveau sume aferente infracțiunilor față de care cercetările penale au fost disjuse. Iar disjungerea a fost determinată de faptul că pe parcursul cercetărilor penale nu au fost identificate toate societățile „tip fantomă” și persoanele fizice implicate în procesul de achiziție și înstrăinare a produselor petroliere verificate care au făcut obiectul procesului – verbal încheiat la data de 17 mai 2002 de Garda Financiară .X..

În prezenta cauză, Curtea, contrar celor reținute de prima instanță apreciază că intimata – reclamantă nu are drept de deducere a cheltuielilor și a TVA – ului aferent achizițiilor de produse petroliere de la cele 12 societăți implicate deoarece facturile înregistrate nelegal în contabilitatea societății reclamante nu îndeplineau condițiile de a fi documente justificative din punct de vedere contabil. Pe de altă parte nu au fost însoțite de certificate de calitate și de documente de supraveghere fiscală în vederea susținerii tranzacțiilor efectuate de societățile comerciale „tip fantomă”.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 (1) și (2) Cod procedură civilă, va admite recursurile declarate și va modifica sentința atacată în sensul că va respinge acțiunea formulată de reclamanta – intimată ca nefondată, menținând ca legal emise procesul – verbal de control încheiat la 17 mai 2002 de Garda Financiară .X. și Decizia nr. 202/15 iulie 2014 emisă de recurenta – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței .X. din 2 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința recurată, în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L., ca nefondată. Pronunțată în ședință publică, astăzi 9 februarie 2016.

XXXXX