

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr. 317 / 05.01.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L. din ...**, prin contestația înregistrată sub nr. ..., asupra procesului-verbal nr.... încheiat de organele de control ale Gărzii Financiare Mures.

Întrucât în cauză a fost declanșată procedura de cercetare penală, prin Decizia nr.... s-a suspendat soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rezolutia din ..., emisa de Parchetul de pe langa Judecatoria Tg.Mures in cauza ce face obiectul dosarului nr...., rămasă definitivă - potrivit adresei nr.... a Gărzii Financiare Mures, înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.... -, transmisă prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr...., s-a dispus neinceperea urmaririi penale a numitorilor ... si ..., reprezentanti ai unitatii.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de control ale Gărzii Financiare Mureș prin procesul verbal nr. ... încheiat la data de ..., prin care s-a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei totale de ... lei noi, compusă din :

- ... lei noi reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei noi reprezentând dobânzi aferente T.V.A.;
- ... lei noi reprezentând penalități de întârziere aferente T.V.A.;
- ... lei noi reprezentând impozit pe profit;
- ... lei noi reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei noi reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate la art.204 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, contestatia urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrativ jurisdictionale existente la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si completata prin Legea nr.506/2001.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001, cu modificarile ulterioare.

D.G.F.P. Mureș, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.1 alin.(1) si art.5 alin.(1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului

nr.13/2001, cu modificarile ulterioare, este competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. ... S.R.L. .

A) Față de aspectele contestate se reține că, la verificarea efectuată de comisarii Gărzii Financiare Mureș la S.C. ... S.R.L. din ..., în urma căreia s-a încheiat procesul-verbal nr...., s-au constatat următoarele:

În cursul anului 2003 agentul economic s-a aprovizionat cu materii prime necesare producției de încălțăminte (piele box) de la două firme din București, înregistrând în evidenta contabilă operațiunile consemnate în facturile respective și deducând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

În urma controlului efectuat în data de ..., comisarii Gărzii Financiare Mureș, prin adresa nr. ..., au solicitat Gărzii Financiare ... verificarea realității existenței S.C. ... S.R.L. și S.C.... S.R.L. , care erau înscrise la rubrica furnizor din facturile menționate anterior.

Prin adresa nr...., Garda Financiară București comunică faptul că S.C. ... S.R.L. nu a mai desfășurat activități comerciale din data de ..., iar factura seria nr. ... din ..., emisă pentru suma totală de ... lei noi, nu a fost achiziționată de această societate.

În ceea ce privește cealaltă societate - S.C. ... S.R.L -, se precizează că aceasta nu funcționa la sediul social declarat și au fost întocmite formalitățile de declarare a acestei societăți ca "fantomă", iar factura seria ... nr. ... fără dată, în valoare totală de ... lei noi, nu a fost achiziționată de aceasta.

În consecință, organele de control au constatat nerespectarea prevederilor art.29 lit. B pct.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și au stabilit T.V.A. suplimentară de plată la ..., în sumă de... lei noi, cu dobânzi aferente în sumă de ... lei noi și penalități de întârziere în sumă de ... lei noi, calculate în baza art.33 din Legea nr.345/2002 și art.12 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare.

Totodată, organul de control a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de producție contravaloarea materiilor prime înscrise în cele două facturi, în trimestrele II și III ale anului 2003, încălcând prevederile art.9 alin.7 din Legea nr. 414/2002, diminuând astfel profitul impozabil aferent celor două trimestre, respectiv impozitul pe profit datorat, după cum urmează:

- suma înregistrată de unitate în trimestrul II 2003 cu titlu de cheltuieli deductibile este de ... lei noi, efectul fiscal al acestei operațiuni constând în diminuarea profitului impozabil cu aceeași sumă și implicit a impozitului pe profit cu suma de ... lei noi;

- suma înregistrată de unitate în trimestrul III 2003 cu titlu de cheltuieli deductibile este de ... lei noi, efectul fiscal al acestei operațiuni constând în diminuarea profitului impozabil cu aceeași sumă și implicit a impozitului pe profit cu suma de lei noi.

Pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, aferent trimestrului II 2003, în sarcina unității au fost stabilite dobânzi în sumă de ... lei noi și penalități de întârziere în sumă de... lei noi.

B) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../ ... petenta invocă următoarele:

- diferențele de T.V.A. și impozit pe profit, stabilite suplimentar la control, sunt rezultatul unei interpretări eronate a Legii contabilitatii nr.82/1991, republicată, și a Legii nr.345/2002, întrucât cele două facturi fiscale pe care se întemeiază constatările organelor de control au fost puse la dispoziția comisarilor Gărzii Financiare, întrunind condițiile de documente justificative;

- sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de control potrivit cărora facturile în cauză ar fi false, iar firmele emitente ale acestora ar fi inexistente, întrucât au la baza doar simple afirmații, nu acte oficiale care să probeze faptul că firmele respective și-au încetat activitatea sau că, în cazul celei de a doua firme, ar fi intervenit o modificare a sediului;

- organul de control nu a dovedit cu documente oficiale emise de D.G.F.P. București constatarea potrivit căreia cele două facturi fiscale nu au fost achiziționate de firmele care le-au emis;

- invocă “buna-credință”, precizând că în calitate de cumpărător nu avea posibilitatea și nici abilitatea legală de a verifica documentele altor comercianți;

- dobânzile și penalitățile de întârziere aferente T.V.A. stabilită suplimentar au fost calculate în mod eronat până la data de 03.10.2003, pentru tot debitul stabilit suplimentar, fără să se țină cont de faptul că în luna august 2003 societatea înregistra T.V.A. de rambursat, în cuantum de ... lei noi.

C) Din cele prezentate, precum și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile actelor normative referitoare la acestea, se rețin următoarele:

Organele de control au constatat, urmare a controlului inopinat și prin sondaj efectuat la S.C. ... S.R.L. ..., având ca obiect principal de activitate producția de încălțăminte, că unitatea s-a aprovizionat cu materii prime în baza a două facturi fiscale ce aveau înscrise la rubrica “furnizor” firmele S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. Referitor la furnizorii înscrși în cele două facturi fiscale și reprezentanții legali ai acestora, organul de control a solicitat Gărzii Financiare București, prin adresa nr...., să verifice dacă aceste societăți comerciale există și dacă facturile fiscale emise către petentă de către acestea au fost procurate legal.

În urma informațiilor furnizate de organul teritorial, Garda Financiară București, organele de control au reținut că :

S.C. ... S.A. nu a mai desfășurat activitate din ..., iar factura seria a fost emisă doar la data de și nu a fost achiziționată de această societate.

S.C. ... S.R.L. nu funcționa la sediul social declarat, începându-se formalitățile pentru a fi declarată “firmă - fantomă”, iar factura seria... , fără dată, nu a fost achiziționată de societatea respectivă.

Cele două facturi au fost înregistrate de contestatoare în jurnalul pentru cumpărări aferent lunii aprilie 2003.

În baza celor reținute organul de control a constatat că aceste cheltuieli nu au la bază operațiuni reale și sunt nedeductibile fiscal, stabilind în sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar, cu dobânzi și penalități aferente, precum și taxa pe valoarea adăugată de plată, cu dobânzi și penalități aferente.

Față de constatările din actul de control potrivit cărora agentul economic a diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit, respectiv a

dedus eronat T.V.A. din aceste facturi, contestatoarea precizează că acestea sunt nelegale și netemeinice întrucât cele două facturi fiscale întrunesc condițiile unor documente justificative potrivit legislației în materie, iar codul fiscal precedat de litera R ar fi suficient pentru a demonstra că firmele respective sunt plătitoare de T.V.A. În concluzie, petenta apreciază că motivele invocate în actul de control nu sunt de natură să infirme calitatea de document justificativ a acestor facturi.

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu materiile prime achiziționate, în condițiile în care facturile respective nu au calitatea de documente justificative, nefiind completate cu toate datele prevăzute și nefurnizând informații reale, furnizorii fiind inexistenți.

Din dosarul cauzei a reieșit că facturile anexate în xerocopie la procesul-verbal nu au fost completate cu toate elementele specificate la rubrica "furnizor" - respectiv cu datele privind sediul (având înscrisă numai localitatea), datele privind contul și banca furnizorului, iar în ce privește factura pe care este înscris furnizorul S.C... S.R.L., aceasta nu are înscrisă nici data întocmirii.

În drept, art. 7 alin.(1) și art. 9 alin. (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevăd următoarele :

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. (...)

(7) 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".

În acest sens, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede: *"(1) Orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

În baza celor reținute mai sus, factura - ca document justificativ - trebuie să conțină anumite elemente principale, respectiv: denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul, număr de înmatriculare în Registrul Comerțului, cod fiscal, județul, contul și banca furnizorului, numărul și data întocmirii documentului.

Potrivit celor menționate, s-a reținut că cele două facturi fiscale nu au înscrise toate datele pentru a fi considerate documente justificative. Prin urmare, simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu materiile prime înscrise în cele două facturi fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

Astfel, legea fiscală prevede că operațiunile consemnate în înscrisuri care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea de la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Referitor la motivația societății potrivit căreia organul de control a calculat diferențe la impozitul pe profit pe baza unor simple afirmații, nedovedind faptul că cele două facturi nu au fost achiziționate de firmele care le-au întocmit, se retine că, tocmai pornind de la faptul că cele două facturi nu conțineau toate elementele și datele de identificare ale furnizorilor, organul de control a solicitat Garzii Financiare București clarificarea acestor aspecte privind realitatea furnizorilor, ocazie cu care s-a stabilit că firmele respective nu există (S.C. S.R.L.) sau și-au încetat activitatea (S.C. S.R.L a încetat activitatea la data de ..., deci nu putea emite factură la ...), și mai mult, facturile fiscale nici nu fuseseră achiziționate de aceste firme.

Art.6 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede: “Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.”

Ca urmare, apărarea contestatoarei formulată prin contestație nu este relevantă și suficientă pentru a demonstra deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu aprovizionarea materiilor prime înscrise în facturi care nu au calitatea de documente justificative, neavând completate toate datele de identificare a furnizorului prevăzute de formular, informațiile înscrise nefiind reale, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit în suma de ... lei noi.

Față de cele retinute anterior, având în vedere că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit anterior menționat, respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul reprezentând impozit pe profit în suma de mai sus, conform principiului de drept în virtutea căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neintemeiată și pentru capatul de cerere privind suma totală de ... lei noi reprezentând obligații de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi în sumă de... lei noi și penalități de întârziere în sumă de ... lei noi).

În ceea ce privește T.V.A. aferenta operațiunilor consemnate în facturile anterior menționate, despre care s-a reținut ca nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, societatea susține că în mod eronat organul de control a calculat T.V.A. aferentă acestor facturi, în sumă totală de ... lei noi, cu dobânzi și penalități aferente, întrucât acestea au fost corect întocmite, iar faptul că au codul fiscal precedat de litera R dovedește ca firmele furnizoare sunt platitoare de taxa pe valoarea adăugată.

În drept, art.29 lit.B pct.a) și b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu privire la întocmirea documentelor, prevede că plătitorii de T.V.A. sunt obligați:

“a) [...] să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările 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, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei noi 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 noi 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 conțin 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 noi inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente”.

Totodata la art. 24 din același act normativ se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată”.

Din analiza dispozițiilor legale anterior citate reiese că petenta era obligată să verifice întocmirea corectă a documentelor și să solicite, pentru facturi cu o taxă pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane, copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului.

Mai mult, din verificările efectuate de comisarii Gărzii Financiare București, la solicitarea organelor de control care au întocmit procesul verbal contestat, a rezultat că unul dintre furnizori nu figurează la sediul social declarat, iar celălalt își încetase activitatea din data de ...

Așadar, pentru furnizori este obligatorie completarea tuturor datelor din facturi, iar pentru cumpărător era obligatorie verificarea corectei întocmiri a documentelor. Având în vedere aceste aspecte și intrucat din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că societatea nu a respectat obligațiile cumpărătorului prevăzute de art. 29 lit. B b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv a dedus T.V.A. de pe facturi care nu au îndeplinit calitatea de document legal și nu a solicitat furnizorilor dovada înregistrării ca plătitori de T.V.A., se retine că măsurile dispuse de organele de control au fost legale și pentru suma de ... lei noi reprezentând T.V.A. aferentă acestor facturi, motiv pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru acest capat de cerere.

În consecință, în mod legal organele de control au stabilit că, întrucât documentele în care sunt consemnate operațiunile în cauză nu au completate toate datele cerute de formular, sunt nedeductibile cheltuielile cu materiile prime achiziționate în baza acestora, iar T.V.A. aferentă acestora nu poate fi dedusă, fiind culpa contestatoarei pentru neverificarea întocmirii corecte a documentelor sau nesolicitarea documentelor legale de la furnizori.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei potrivit cărora întrucât agentul economic a înregistrat în luna august 2003 T.V.A. de rambursat, în mod eronat organele fiscale au calculat dobânzi și penalități de întârziere pe perioada ... - ... pentru tot debitul suplimentar cu titlu de T.V.A., se reține ca art.13 alin.(2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, prevede ca, “(2) Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, **dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.**

(3) Pentru sumele stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de orice fel se calculează până la data înregistrării cererii de compensare la organul competent”, petenta nefiind în situația de a-i fi compensată din T.V.A. de rambursat - care susține că a fost evidențiată în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii august 2003 - obligația de plată stabilită suplimentar la control cu titlu de T.V.A.

Așadar, se reține că organele de control în mod legal au calculat pentru diferența de T.V.A. stabilită cu ocazia controlului dobânzi și penalități până la data controlului (...), susținerile contestatoarei fiind neîntemeiate.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.5 alin.(1) și art.7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, aprobată și modificată prin Legea nr.506/2001, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. ...**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,