

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr. 57 din 03.10.2005

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Parchetul de pe langa Judecatorie prin adresa din data de 03.08.2005 asupra faptului ca prin rezolutia din data de 03.03.2004 s-a dispus confirmarea propunerii de a nu se incepe urmarirea penala fata de faptuitorul Y, administrator al SC X SRL, pentru infractiunea prevazuta de art. 36 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca prin Decizia nr. 19 din 12.03.2004 s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulate de SC X SRL impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal de control incheiat in data de 24.04.2003, privind neaprobarea rambursarii taxei pe valoarea adaugata, Directia Generala a Finantelor Publice s-a investit cu solutionarea pe fond a contestatiei, conform art. 183 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr. 174/2004.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anulara masurilor dispuse la capitolul 4, punctul 2 lit. a) si c) privind taxa pe valoarea adaugata, din procesul verbal de control incheiat in data de 24.04.2003, motivand urmatoarele:

Organele de control au refuzat in mod nelegal aprobarea rambursarii sumei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, pe motiv ca societatea si-ar fi dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata de pe un numar de 12 facturi emise de catre SC Z SRL si SC W SRL, pentru urmatoarele motive:

Pe nici una din aceste facturi nu sunt completate datele privind expeditia, respectiv delegatul si mijlocul de transport.

SC X SRL, prin reprezentantul sau legal, precizeaza ca lipsa unor date privind expeditia nu poate constitui temei legal pentru refuzul rambursarii taxei pe valoarea adaugata, sens in care s-a pronuntat Curtea Suprema de Justitie - Sectia Contencios Administrativ, prin decizia din 31.05.2001.

Un alt motiv al refuzului este faptul ca pe trei facturi, sunt inscrise numerele unor avize de expeditie apartinand unei alte societati, respectiv SC Q SRL, dar acest fapt nu poate constitui temei legal pentru refuzul rambursarii taxei pe

valoarea adaugata, deoarece actul in care se inscrie taxa pe valoarea adaugata si in baza caruia se fac inregistrările in contabilitate il constituie factura si nu avizul de expeditie.

Motivul pentru care in facturi sunt inscrise numerele acelor avize de expeditie il reprezinta faptul ca marfurile care au facut obiectul facturilor respective, cumparate de SC X SRL de la SC Z SRL si SC W SRL au fost depozitate la SC P SRL, iar societatile vanzatoare, din "exces de zel" au inscris in facturi numarul de aviz de expeditie cu care au primit marfa, pentru a nu exista dubii privind provenienta marfii, deoarece a ramas in depozitul vanzatoarei.

De asemenea, un motiv al refuzului l-a constituit faptul ca pe facturile din 23.12.2002 si 05.12.2002 s-ar fi facut notificari din care rezulta ca nu s-a facut trecerea efectiva in proprietate a marfii la SC X SRL. Contestatoarea precizeaza ca dovada proprietatii marfii se face cu factura emisa de vanzator si primita de cumparator si nu cu locul de depozitare.

Un alt motiv pentru care organele de control au refuzat rambursarea taxei pe valoarea adaugata este ca pe facturile din 31.05.2002 se preciza ca lemnul se afla in curtea SC P SRL si nu s-a prezentat act de custodie intre SC W SRL si SC P SRL. Acest act privea insa alte societati iar administratorul SC X SRL, avea contract de comodat pentru spatii de depozitare cu SC P SRL.

De asemenea, contestatoarea precizeaza ca organele de control au refuzat, fara a indica un temei legal, rambursarea sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor din 25.11.2002, prin care SC X SRL a cumparat mijloace fixe de la SC P SA, pe motiv ca societatea vanzatoare nu si-a condus evidenta contabila, nu si-a depus deconturile si declaratiile fiscale incepand cu luna iunie 2001 si nu a declarat si achitat taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta facturilor in cauza.

SC X SRL considera ca nici acest aspect nu poate constitui temei legal pentru refuzul rambursarii taxei pe valoarea adaugata intrucat nici o societate comerciala nu are dreptul si nici posibilitatea legala de a interveni in modul in care o alta societate comerciala isi tine evidenta contabila, isi evidentiaza facturile emise, isi determina, declara si plateste impozitele si taxele pe care le datoreaza.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 24.04.2003, organele de control din cadrul Directiei Cotrolului Fiscal au constatat urmatoarele:

Perioada verificata: 01.05.2002 - 31.03.2003.

Societatea este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului avand ca obiect de activitate productia altor tipuri de mobilier, cod CAEN 3614.

Administratorul mandatar al societatii este dl. X.

Controlul s-a efectuat ca urmare a cererii de rambursare din 24.04.2003 prin care SC X SRL solicita rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

In urma controlului s-a constatat ca, in perioada iunie - decembrie 2002, societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitionari de materii prime

(cherestea fag, cherestea rasinoase, frize, lemn rotund) si mijloace fixe in baza unor facturi emise de catre SC Y SRL si SC Z SRL.

Astfel, au fost inregistrate in contabilitate 2 facturi emise de catre SC Y SRL si 10 facturi emise de catre SC Z SRL.

Organele de control nu au aprobat rambursarea sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor mentionate pentru urmatoarele motive:

Pe nici una dintre facturi nu sunt completate datele privind expeditia (lipseste delegatul si mijlocul de transport), incalcandu-se prevederile art. 7 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 831/1997.

Prin facturile din 31.05.2002, 31.08.2002 si 02.12.2002 s-au facturat avize de expeditie apartinand altei societati, respectiv SC W SRL.

Pe factura din 23.12.2002 s-au facut notificari din care rezulta ca nu s-a facut trecerea efectiva a marfii la societatea destinatară, respectiv SC -X SRL, precizandu-se ca locul depozitarii este in alta localitate, respectiv la punctul de lucru al unei alte societati.

Pe factura din 05.12.2002, prin care s-au achizitionat frize fag, a fost inscrisa mentiunea ca marfa se gaseste depozitata in alta localitate.

Pe facturile din 31.05.2002 s-a precizat ca "lemnul" respectiv "cheresteaua" se afla in curtea SC P SRL, marfa pentru care nu s-a prezentat act de custodie intre SC Z SRL si SC P SRL.

Avand in vedere cele constatate, Directia Controlului Fiscal a solicitat Directiilor de Control Fiscal efectuarea de controale incrucisate.

In luna noiembrie 2002, SC X SRL a inregistrat in evidentele contabile achizitionari de mijloace fixe constand in teren, hala productie, sopron metalic, sopron lemn, cabana lemn, uscator lemn, gater, centrala termica, masina de ascutit, strung lemn etc., conform facturilor din 25.11.2002, emise de SC P SA.

La data achizitionarii acestor mijloace fixe, conform facturilor mentionate mai sus, X era asociat si administrator atat la SC P SA, cat si la SC X SRL, ulterior retragandu-se de la SC X SRL, asa cum rezulta din cererea de mentiuni din 20.02.2003, intocmita in baza actului aditional consemnat la notariat prin incheierea din 03.12.2002. Cererea de mentiuni a fost inregistrata la Administratia Financiara in 08.04.2003, document aflat la dosarul societatii.

Conform notei de constatare incheiate de Directia Controlului Fiscal in data de 03.02.2003, SC P SA nu a condus evidenta contabila si nu a depus deconturile si declaratiile privind obligatiile fiscale incepand cu luna iunie 2001.

Astfel, SC P SA nu a colectat, inregistrat si declarat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor in cauza, iar societatea cumparatoare, respectiv SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila facturile ca intrari de mijloace fixe, deduce taxa pe valoarea adaugata si solicita rambursarea. Urmare a celor constatate, organele de control nu au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele constatate, organul de control a stabilit ca SC XSRL a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata.

Prin cele mentionate mai sus s-au incalcat prevederile art. 19 lit. B si art. 25 pct. C lit. a) alin.(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precum si ale art. 24 alin. (1) lit. a) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de control, in vigoare in perioada verificata, se retine:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada iunie - decembrie 2002, SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila 12 facturi reprezentand achizitionari de materie prima (cherestea fag, cherestea rasinoase, frize, lemn rotund) si mijloace fixe de la SC Y SRL si SC Z SRL, deducand taxa pe valoarea adaugata.

Nici una dintre facturi nu are completate datele privind expeditia, lipsind mentiunile privind delegatul si mijlocul de transport.

In cazul facturilor din 31.05.2002, 31.08.2002 si 02.12.2002, emise de SC Z SRL, avizele de expeditie apartin altei societati, respectiv SC W SRL.

Pe factura din 23.12.2002, emisa de SC Y SRL si factura din 05.12.2002, emisa de SC Z SRL, s-au facut notificari din care rezulta ca marfa nu a fost predata efectiv catre SC X SRL, fiind depozitata in alta localitate, respectiv la punctul de lucru al SC I SA.

Conform adresei Directiei Generale a Finantelor Publice din 28.02.2003, in perioada martie 1998 - noiembrie 2001, SC z SRL a avut inchiriat un spatiu la SC I SA in baza contractului de inchiriere din 03.03.1998, contract care a fost reziliat in data de 13.11.2001, in baza sentintei civile din 15.10.2001, pronuntata de Tribunal.

In aceeasi adresa se mai precizeaza ca SC I SA nu detine in custodie materialele trecute in factura fiscala din 23.12.2002.

Referitor la faptul ca marfa de pe factura din 23.12.2002, emisa de SC Z SRL ar fi depozitata la SC I SA, Directia Controlului Fiscal a precizat in Nota de constatare din data de 19.03.2003 ca societatea nu are declarate puncte de lucru in aceasta locatie si din actele existente nu a reiesit ca societatea ar desfasura activitati economice la SC I SA. De asemenea, administratorul SC Z SRL a declarat ca nu a desfasurat nici o activitate in locatia respectiva, avand doar promisiuni de a primi lucrari in acel loc.

Conform facturilor din 31.05.2002, emise de SC W SRL, lemnul rotund si cherestea achizitionate de SC X SRL sunt depozitate la alta societate.

Factura din 31.05.2002, emisa de SC W SRL, este insotita de avizele de expeditie din 11.03.2002 si 12.03.2002 prin care materialul lemnos a fost expeditat de la depozitul din alta localitat iar la cumparator este trecuta tot SC W SRL.

Factura din 31.05.2002, emisa de SC W SRL, este insotita de avizele de expeditie din 04.03.2002 si 25.05.2002 prin care materialul lemnos a fost expeditat de la un depozit, precum si de un aviz de insotire a marfii emis de SC Q SRL catre SC W SRL.

Conform Notei de constatare incheiate de Directia Controlului Fiscal in data de 19.03.2003, SC W SRL si SC Q SRL au ca asociat unic doua persoane, sot si sotie.

Din avizele de expeditie emise si facturate de SC W SRL rezulta ca societatea are puncte de lucru mai multe judete dar conform adresei Administratiei Finantelor Publice din 30.05.2003, societatea nu are declarate puncte de lucru in alte localitati. Astfel, pe unele avize de expeditie este in scris drept cumparator SC -W SRL, localitate unde societatea nu are declarat punct de lucru.

De asemenea, se retine ca SC Z SRL si SC W SRL au emis in avans facturi fara ca materialele respective sa fie trecute efectiv in proprietatea SC X SRL, in conditiile in care cele trei societati sunt administrate de catre dl. X sau membrii familiei sale.

In ceea ce priveste mijloacele fixe achizitionate si inregistrate in evidenta contabila de SC X SRL in luna noiembrie 2002, inscrise in facturile din 25.11.2002, emise de SC P SA, in Nota de constatare incheiata in data de 03.02.2003, organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal au precizat ca SC P SA nu a condus evidenta contabila si nu a depus deconturile de taxa pe valoarea adaugata si declaratiile privind obligatiile fiscale incepand cu luna iunie 2001. Astfel, SC P SA nu a colectat, inregistrat, declarat si virat taxa pe valoarea adaugata.

Atat SC P SA in calitate de vanzator, cat si SC X SRL, in calitate de cumparator, aveau la data emiterii facturilor acelasi administrator, acesta retragandu-se ulterior de la SC X SRL.

Urmare a celor precizate mai sus, organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal au stabilit ca SC X SRL a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata.

Prin adresa din 29.05.2003, organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal au sesizat Politia municipiului in vederea efectuarii cercetarilor prin mijloacele specifice cu privire la realitatea operatiunilor economice derulate de catre SC X SRL.

Prin rezolutia din data de 03.03.2004, Parchetul de pe langa Judecatorie a stabilit urmatoarele:

In luna aprilie 2003, administratorul SC X SRL a solicitat Directiei Generale a Finantelor Publice rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta unor facturi de achizitii de bunuri. Organele de control au constatat ca documentele justificative nu sunt corect intocmite iar bunurile nu se gasesc la sediul societatii, neaproband rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta unor operatiuni comerciale considerate fictive.

Măsura a fost contestată de faptuitor iar organele fiscale au solicitat efectuarea de cercetări referitor la tranzacțiile efectuate și a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

Latura obiectivă a infracțiunii prevăzută de art. 36 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată constă în determinarea cu rea-credință de către persoanele impozabile a sumei taxei pe valoarea adăugată de rambursat urmata de obținerea nelegală în acest fel a unor sume de bani de la organele fiscale.

Din adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice rezultă că s-a refuzat rambursarea sumei solicitate de faptuitor, aferenta facturilor fiscale reclamate ca fictive, lipsind astfel latura obiectivă a infracțiunii, a cărei existență este condiționată de obținerea nelegală a unor sume de bani. Depunerea unor cereri de rambursare nelegală ar putea fi interpretată ca o tentativă la infracțiunea menționată, însă aceasta nu se pedepsește.

Astfel, Parchetul de pe lângă Judecătoria a dispus prin rezoluția din data de 03.03.2004 confirmarea de a nu se începe urmărirea penală pentru infracțiunea prevăzută de art. 36 din Legea nr. 345/2002.

Cu adresa din 23.09.2005, Direcția Generală a Finanțelor Publice- Biroul Soluționarea Contestărilor a solicitat Activității de Control Fiscal punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor de cercetare penală.

Prin adresa din 29.09.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice, Activitatea de Control Fiscal a precizat următoarele:

A fost dedusă taxa pe valoarea adăugată din facturi incomplet întocmite, care nu reflectă operațiuni ce au legătură cu activitatea societății, ele fiind în fapt facturări “în cascada” între societăți administrate de aceleși persoane (membrii familiei administratorului) destinate înstrăinării patrimoniului de la aceste societăți cu datorii la bugetul statului către o nouă societate, SC X SRL, și implicit colectării taxei pe valoarea adăugată la vechile societăți care nu au achitat-o și recuperării taxei pe valoarea adăugată de la buget la noua societate.

În sprijinul afirmației vine faptul că cele mai multe bunuri nu au fost efectiv livrate, situație în care se aplică prevederile art. 24 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 conform căreia nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor care care nu au legătură cu activitatea economică.

Într-o situație similară, SC X SRL a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri care la data controlului erau date în custodia altei societăți.

Prin Decizia civilă din 2004, rămasă definitivă și irevocabilă, Curtea de Apel- Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal a respins recursul declarat de SC X SRL, motivând următoarele:

Afirmatiile făcute în recurs și încercările recurente de a explica noțiunile de “destinație”, “operațiuni taxabile” etc., nu sunt suficiente pentru a proba că bunurile achiziționate sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Recurența nu

justifica in ce mod incheierea unor procese- verbale de custodie raspunde exigentelor legale, respectiv ca aceste conventii sunt operatiuni taxabile.

Pe de alta parte, chiar daca s-ar admite ca recurenta este indreptatita la deducerea taxei pe valoarea adaugata conform art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002, dreptul de deducere este limitat de dispozitiile art. 24 alin (2) din acelasi act normativ.

Lasarea in custodie si instrainarea ulterioara a bunurilor atesta ca achizitionarea lor nu a avut nici o legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile.

In aceeași decizie civila se mai precizeaza ca faptul generator, in raport de care se stabileste exigibilitatea dreptului de deducere, nu este momentul achizitionarii lor ci momentul in care bunurile sunt utilizate pentru operatiuni taxabile.

In drept, art. 25 lit. C. a) alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede:

“Documentele justificative care nu sunt procurate pe caile stabilite prin norme legale si nu sunt corect intocmite nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile ce fac obiectul tranzactiilor respective vor fi considerate fara documente legale de provenienta si se sanctioneaza potrivit Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.”

Art. 29 alin. (1) lit. B b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata prevede:

“(...) b) persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice intocmirea corecta a acestora (...).”

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca intrucat facturile in speta nu au fost intocmite conform prevederilor legale, iar unele avize de insotire a marfii sunt emise de catre alte societati decat cele care au emis facturile sau au fost trecute la cumparator puncte de lucru ale societatilor furnizoare, care nu exista in realitate, nu pot fi inregistrate in evidenta contabila si implicit nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata.

Art. 18 alin. (1) lit. a) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 prevede:

“Contribuabilii inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor si serviciilor achizitionate, destinate realizarii de :

a) operatiuni supuse taxei conform art. 17;(...)”

Conform art. 19 alin. (1) lit. b) din acelasi act normativ:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati:

(...)

b) sa justifice ca bunurile in cauza sunt destinate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia.”

Art. 22 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

(4) Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:

a) operatiuni taxabile;(…)”

Art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002 prevede:

“Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la:

a) operatiunile care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.”

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca intrucat bunurile in speta nu se gasesc la sediul SC X SRL, conform facturilor si altor documente anexate la dosarul contestatiei, fiind in diverse locatii din tara, nu puteau fi utilizate in activitatea economica a societatii, in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Astfel, organele de control au stabilit in mod corect ca societatea nu are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa.

Motivatia contestatoarei ca necompletarea unor date din facturi nu este sanctionata de lege cu interzicerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in acele facturi, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat conform art. 25 alin. (1) lit. B. a) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

“Contribuabilii care realizeaza operatiuni impozabile in sensul prezentei ordonante de urgenta au urmatoarele obligatii:

(…)

B. Cu privire la intocmirea documentelor:

a) sa consemneze livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii in facturi fiscale sau in documente legal aprobate si sa completeze toate datele prevazute de acestea.”

Desi obligatia de a completa toate datele prevazute de facturi revine furnizorului, SC X SRL avea obligatia, conform art. 29 alin. (1) lit. B b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, sa verifice intocmirea corecta a acestora, purtand raspunderea pentru inregistrarea lor in contabilitate, conform art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, care precizeaza:

“Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 179, art. 183 alin. (3) si art. 185 alin. (1) din Ordonata Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr. 174/2004, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulate de SC X SRL, ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.