

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.346/29.10.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Garda Financiara, cu privire la Sentinta penala, pronuntata in cazul **S.C. "E" SRL** prin care administratorul societatii a fost condamnat la inchisoare pentru infractiunea de evaziune fiscala, prin Sentinta penala mentinuta de Decizia penala a Curtii de Apel.

Prin Decizia nr.130/14.05.2003 Ministerul Finantelor Publice s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de **S.C. "E" SRL** impotriva procesului verbal incheiat de organele de control din cadrul Garzii financiare, urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Cu adresa din data de 17.09.2004, Garda transmite copii ale Sentintei penale nr.821/23.10.2003 si Deciziei nr.730/26.05.2004 a Curtii de Apel.

Prin Sentinta penala administratorul societatii, a fost condamnat la inchisoare pentru infractiunea de evaziune fiscala si pentru incalcarea prevederilor art.37 din Legea contabilitatii nr.82/1991, se mentine sechestrul asigurator si se anuleaza o serie de facturi fiscale .

Prin Decizia penala a Curtii de Apel se admit recursurile formulate de Parchet si de inculpat impotriva Sentintei penale se reincadreaza infractiunile inculpatului si se majoreaza perioada de condamnare cu inchisoare mentinandu-se restul dispozitiilor din Sentinta penala anterioara.

Prin contestatia formulata impotriva procesului verbal societatea contesta:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art.204 (1) din Codul de procedura fiscala, 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.

I. Prin contestatia formulata, S.C. "E" SRL invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Contestatoarea sustine ca obligatiile fiscale nu au fost determinate de organele de control pe baza de documente justificative asa cum prevede Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata si modificata prin HG nr.547/2000 si HG nr.345/2001 si ale pct.119 din HG nr.704/1993.

Societatea argumenteaza ca pentru perioada 01.01.2001 - 30.06.2002 organul de control a avut la dispozitie numai evidenta informatizata a societatii sub forma de listinguri, puse la dispozitie de organele de politie fara documentele justificative aferente acestora. Aceste documente exista pentru ca, asa cum a declarat si contabilii societatii evidenta informatizata a avut la baza documentele primare in original, fapt consemnat si de Procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal care a verificat aceeasi perioada desi art.19 alin.1 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal prevede ca verificarea se face o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pentru toate intrarile de marfuri s-au intocmit NIR-uri si au fost inregistrate in contabilitate ca atare precum si faptul ca nu detine licenta pentru soft-ul folosit la calculator conform OG nr.124/2000 si Legii nr.81/1996 iar controlul s-a bazat pe listingurile preluate din hard-ul computerului. In ceea ce priveste listingurile prezentate de organele de politie organelor de control contestatoarea sustine ca, pentru a fi opozabile organele de politie trebuiau sa sigileze in prezenta administratorului unitatea de calculator si tot in prezenta lui sa o desigileze si sa interpreteze

continutul listingurilor care ar fi trebuit sa fie semnate, stampilate pentru a capata caracter de document justificativ.

Potrivit celor prezentate contestatoarea sustine ca documentele care au stat la baza stabilirii obligatiilor fiscale sunt trunchiate si tendentioase iar rezultatul controlului nu putea fi decat viciat.

Astfel, *contestatoarea face o analiza a cifrelor* din anexele la procesul verbal si nu isi explica cum organele de control au ajuns la concluzii aberante si nu intelege care a fost metodologia de determinare a adaosului comercial.

Fata de aceste calcule contestatoarea sustine ca a facut o analiza pentru a demonstra ca organele de control au exclus din evidenta contabila toate operatiunile economico-financiare ale firmelor furnizoare care nu au existenta reala pretinzand ca sunt false de unde a rezultat un impozit pe profit suplimentar si TVA precum si majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

Conform celor retinute contestatoarea solicita admiterea contestatiei si anulara procesului verbal.

II. Prin procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Garzii financiare s-au constatat urmatoarele:

Controlul s-a efectuat in baza adresei Inspectoratului Politiei Judetene asupra documentelor de evidenta contabila prezentate de organele de politie, ce au constatat in:

- bilantul contabil la data de 31.12.2001;
- situatiile financiare la 30.06.2001 si la 30.06.2002;
- declaratii de impozite si taxe, deconturi de TVA;
- balanta de verificare la data de 31.12.2000;
- balante de verificare, jurnale de cumparari, vanzari, casa, banca emise cu ajutorul calculatorului electronic pe perioada ianuarie 2001 - decembrie 2002;
- dosare cu evidenta contabila pe perioada iulie 2002 - decembrie 2002;
- dosar "Furnizori" cuprinzand facturi fiscale si documente de decontare, emise de diversi furnizori catre societate pe perioada 01.01.2001. - 19.03.2002 reprezentand operatiuni reale conform verificarilor efectuate de organele Inspectoratului Politiei Judetene;
- dosarul "Furnizori" cuprinzand facturi fiscale si documente de decontare, emise de SC "A" SRL catre societate pe perioada 01.01.2001. - 19.03.2002 reprezentand operatiuni reale conform verificarilor efectuate de organele Inspectoratului Politiei Judetene.

Pe perioada 01.01.2001 - 30.06.2002, organele de control au avut la dispozitie numai evidenta contabila informatizata a societatii, respectiv balante de verificare, jurnale de vanzari, jurnale de cumparari, documentele privind operatiunile derulate prin casa si banca listate la imprimanta din calculator, puse la dispozitie de organele Inspectoratului Politiei Judetene fara documente justificative aferente acestor inregistrari.

S-au solicitat societatii documentele de evidenta primara si contabila in sa prin adresascrisa aceasta a precizat ca documentele au fost ridicate de organele de politie cu ocazia perchezitiei la domiciliul contabilei societatii.

Datorita imprejurarilor expuse, verificarile au fost efectuate numai in baza adresei Inspectoratului Politiei Judetene a evidentei informatizate, a facturilor de aprovizionare cu marfa prezentate de organele Inspectoratului Politiei Judetene precum si evidenta contabila a SC "B" SRL, pe perioada octombrie 2001 - februarie 2002, in care se regasesc facturile in original emise de **S.C. "E"** in perioada respectiva cuprinse in evidenta informatizata a societatii.

Totodata, organele de control precizeaza ca din verificarea evidentei contabile pe lunile iulie, august si septembrie 2002 de catre organele de politie s-au gasit inregistrate in jurnalele de cumparari toate facturile anexate la jurnale, iar jurnalele listate de pe suport informatic sunt identice cu listingurile puse la dispozitie de organele de politie.

De asemenea, din declaratia contabilei societatii a rezultat ca balantele de verificare si jurnalele aferente au avut la baza facturi de aprovizionare si facturi de vanzare prezentate de administratorul societatii.

In urma verificarilor efectuate pe baza documentelor puse la dispozitie de organele de politie s-a constatat ca:

In perioada 18.01.2001 - 13.12.2001 societatea s-a aprovizionat cu marfuri, respectiv camere, jenti auto, anvelope si accesorii auto, asa cum rezulta din adresa Inspectoratului Politiei Judetene si din facturile fiscale prezentate cu aceeasi adresa si inscrise in anexa 1 la procesul verbal. Facturile fiscale emise de acesti furnizori nu au fost inregistrate in evidenta contabila in perioada respectiva si nici ulterior .

De asemenea, in perioada 15.01.2002 - 19.03.2002, societatea s-a aprovizionat cu acelasi tip de marfa, de la aceeasi furnizori si in aceleasi conditii conform facturilor fiscale prezentate de organele de politie inscrise in anexa 1 la procesul verbal, facturi care nu

au fost inregistrate in contabilitate in perioada mentionata ci au fost inregistrate in perioada octombrie - noiembrie 2002.

In perioada 01.10.2001 - 03.02.2002 societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de societatile nominalizate in anexa 3 la procesul verbal .

Referitor la acesti furnizori, din adresa organelor de politie reiese ca "*societatile care apar inregistrate in registrul jurnalul ca furnizori de anvelope sunt aceleasi cu societatile fictive ce se gasesc la SC "T" SRL*", precizare sustinuta si de adresa emisa de Garda Financiara.

Astfel organele de control au constatat ca :

Numarul documentului primar inscris in "jurnalul de cumparari" al **S.C. "E" SRL** la rubrica "NDP", identificat de contabila societatii, reprezinta numarul facturii de cumparare si face parte din plaja de numere curpinse in carnetele de facturi ce nu au fost real emise de furnizorii nominalizati in anexa 3.

Din situatia privind vanzarile **S.C. "E" SRL** in perioada decembrie 2001 - februarie 2002 se constata ca acestea au avut ca obiect acelasi tip de marfa ca si cel aprovizionat prin facturile reale prezentate.

Avand in vedere prevederile art.6 alin.1 si 2 si art.24 in Legea nr.82/1991 organele de control au constatat ca documentele identificate pe baza jurnalelor de cumparari mentionate in anexa 3 la procesul verbal, ce au inscrise date nereale privind furnizorul si numarul documentului de aprovizionare, nu pot constitui documente justificative pentru inregistrarea in contabilitate.

Fata de cele de mai sus, organele de control au constatat ca s-au incalcat prevederile art.25B din OG nr.17/2000, cu modificarile ulterioare, ale art.29 B din Legea nr.345/2002 si societatea a dedus necuvenit TVA .

Pe baza datelor din facturile reale de aprovizionare prezentate organului de control, inscrise in anexa 1 la procesul verbal , avand in vedere stocurile de marfa inscrise in balantele de verificare si in temeiul art.19 din Legea nr.87/1994 s-a determinat valoarea veniturilor realizate din vanzarea marfurilor inscrise in facturile neinregistrate in evidenta contabila. Calculul acestor venituri din facturile neinregistrate in evidenta contabila s-a efectuat avand in vedere ponderea veniturilor realizate din vanzarea marfurilor in valoarea marfii la pret de furnizor determinat pe baza evidentei contabile informatizate a societatii verificate si se prezinta in anexa 2 a procesul verbal.

Totodata, s-a reintregit baza de impozitare pentru TVA

colectata si s-a determinat valoarea **TVA de plata pe intreaga perioada.**

La aceste sume, organul de control a calculat **majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente .**

In baza OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, ale Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pe baza veniturilor determinate s-a calculat in sarcina societatii impozitul pe profit datorat.

La determinarea impozitului pe profit pe anii 2001 si 2002 s-au avut in vedere :

Venitul realizat determinat prin estimare conform art.19 din Legea nr.87/1994 in lipsa documentelor justificative si din evidenta contabila.

Cheltuielile cu marfa inscise in balantele de verificare intocmite de firma pe calculator fost diminuate cu cheltuielile aferente facturilor fiscale constatate ca nefiind reale, la care s-a adaugat cheltuieli cu marfa aprovizionata in baza facturilor de aprovizionare reale aferente facturilor reale inregistrate in evidenta contabila in lunile octombrie si noiembrie 2002.

Cheltuielile determinate si inregistrate de societate in clasa a - 6 - a de conturi din balantele de verificare (exclusiv cheltuielile exceptionale) nu au fost modificate .

Totodata, organele de control au constatat ca, in perioada octombrie-decembrie 2001, fata de facturile nereale inregistrate in contabilitate , societate prezinta un stoc scriptic de marfa la data de 31.12.2001 iar pe perioada ianuarie - februarie 2002 fata de aprovizionarile efectuate stocul scriptic de marfa la data de 28.02.2002 este acelasi ceea ce demonstreaza ca marfurile aprovizionate si inregistrate pe baza unor documente nereale au fost vandute si deci, s-a inregistrat cheltuiala cu marfa.

Fata de cele constatate, rezulta ca societatea a vandut marfa aprovizionata cu facturi reale pe care nu le-a inregistrat in contabilitate si a inregistrat pe cheltuieli costul marfii aprovizionata cu facturi nereale, pe care le-a inregistrat in contabilitate, mai mare decat costul de achizitie din facturile reale.

Conform prevederilor art.4(6) lit.m) din OG nr.70/1994, republicata si ale art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 cheltuielile cu costul marfii inregistrate nereal nu pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil intrucat nu au la baza documente justificative legale, acestea fiind procurate nelegal si intocmite de administrator.

Ca urmare, avand in vedere veniturile aferente marfurilor vandute dar neinregistrate, a cheltuielilor cu marfa inscisa in documente

ce nu indeplinesc conditiile de documente justificative si a celorlalte cheltuieli inscrise in balantele de verificare s-a determinat profitul impozabil aferent anilor 2001 si 2002.

In acest mod, fata de impozitul pe profit evidentiat de societate organele de control au stabilit un **impozit pe profit suplimentar** iar, pentru nevirarea acestuia la termenele legale s-au calculat **majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere** .

III. Avand in vedere constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste exceptia ridicata de contestatoare referitoare la aplicabilitatea art.19 din OG nr.70/1997, aprobata prin Legea nr.64/1999, se retine ca actul normativ invocat prevede:

" Controlul fiscal la sediul contribuabilului sau în alt loc stabilit de comun acord cu acesta se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție de la prevederile alin. 1, conducătorul organului de control fiscal competent sau, după, caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale poate decide reverificarea unei anumite perioade, dacă de la data încheierii controlului fiscal și până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia."

Pentru aplicarea OG nr.70/1997 au fost elaborate normele metodologice aprobate prin HG nr.886/1999, in care, la art.10 se precizeaza:

"Pentru aplicarea art. 19 din ordonanță:

(1) Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situatii cum sunt:

a) efectuarea unor controale fiscale încrucisate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul în cauză;

b) obtinerea, pe parcursul actiunilor de control efectuate la alti contribuabili, a unor date sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;

d) informatii obtinute de la terti, de natură să modifice sau să influenteze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior.”

La dosarul cauzei a fost depusa in copie adresa Inspectoratului Judetean de Politie prin care aceasta institutie solicita organelor fiscale efectuarea unui control care sa vizeze prejudiciul produs bugetului de stat avand in vedere ca firmele fictive care apar in registrul jurnal de cumparari au fost verificate cu ocazia controlului efectuat la SC “T” SRL.

In baza acestei adrese a fost intocmit un referat, aflat in copie la dosarul cauzei, prin care conducerea Directiei generale a controlului fiscal a aprobat reverificarea societatii pe perioada 01.01.2001 - 30.06.2002.

Fata de cele de mai sus reiese caa Inspectoratului Polititei Judetene reprezinta **una dintre situatiile in care pot aparea date noi suplimentare prevazuta la pct.10 lit.c) din HG nr.886/1999** care au condus la reverificarea societatii pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit.

In acelasi sens este si adresa Directiei juridice, data intr-o speta similara, anexata in copie la dosarul cauzei.

Mai mult, se retine ca aspectele sesizate de organele IJP au fost confirmate de instanta penala, care prin Sentinta penala mentinuta de Curtea de Apel prin Decizie penala a sanctionat faptele de inregistrare pe cheltuieli a facturilor fictive cu preturi de aprovizionare mai mari decat cele din facturile reale de aprovizionare in baza Legii nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale si pentru inregistrari inexacte in contabilitate, cu stiinta in vederea denaturarii veniturilor, cheltuielilor si rezultatelor financiare in baza Legii contabilitatii nr.82/1991.

Ca urmare, reverificarea societatii pe perioada 01.01.2001 - 30.06.2002 pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata este justificata conform celor mentionate mai sus si nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei motivatia contestatoarei.

Fiind inlaturata exceptia prevazuta de art.19 din OG nr.70/1997 se va trece la solutionarea pe fond a cauzei.

2.) Referitor la impozitul pe profit, majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca masura organului de control de recalculare a impozitului pe profit este legala in conditiile in care societatea s-a inregistrat in contabilitate cu contravaloarea marfurilor inscrisa in facturi fiscale ce nu au la baza operatiuni reale si cu preturi de achizitie mai mari decat cele din facturile de achizitie reale, realitatea faptelor de evaziune fiscala fiind demonstrata prin Sentinta penala mentinuta de Decizie penala .

Perioada verificata 01.01.2001 - 31.12.2002.

In fapt, procesul verbal a fost incheiat ca urmare a adresei IJP.

Prin aceasta adresa organele de politie arata ca **SC "E" SRL** s-a aprovizionat cu anvelope, diverse marimi, de la SC "A" SRL, SC "C" SRL, SC "D" SA, SC "F" SRL . Facturile de aprovizionare de la aceste societati nu se regasesc inregistrate in jurnalul de cumparari al societatii ci apar inregistrate alte facturi fiscale a caror valoare este mult mai mare.

De asemenea, in adresa mentionata se precizeaza ca societatile furnizoare - SC "G" SRL, SC "H" SRL si SC "I" SRL- care apar inregistrate in jurnalele de cumparari sunt aceleasi cu societatile fictive ce se gasesc la SC "T" SRL.

Se retine faptul ca administratorul **SC "E" SRL** a administrat si SC "T" SRL.

Verificarile au fost efectuate de organele de control numai in baza documentelor puse la dispozitia acestora de organele de politie respectiv evidenta contabila informatizata a societatii constand in listinguri scoase din calculator: balante de verificare, jurnale de vanzari, jurnale de cumparari, casa si banca listate la imprimanta din calculator si facturile fiscale de aprovizionare de la furnizorii reali .

Astfel, din verificari a rezultat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate facturile fiscale de aprovizionare de la furnizorii reali SC "A" SRL, SC "C" SRL, SC "D" SA , SC "F" SRL, ridicate de organele de politie de la aceste societati, anexate la dosarul cauzei la pag.124 - 152, ci s-a inregistrat in evidenta contabila, pe perioada octombrie 2001 - februarie 2002, cu un numar de 16 facturi fiscale ce au inscris la rubrica "furnizor" fie societati comerciale care nu exista - SC "G" SRL, fie societati comerciale care nu functioneaza la sediul declarat - SC "H" SRL, fie societati a caror denumire si adresa de sediu sunt corecte dar

elementele de identificare - codul fiscal si numarul de inmatriculare la Registrul Comertului- apartin altor societati.

Situatia furnizorilor inscrisi in cele 16 facturi precum si sursa de provenienta a facturilor fiscale inregistrate in contabilitate rezulta din adresa anexata in dosarul cauzei la pag.162, prin care se comunica Garzii Financiare, urmatoarele:

" [...]

- **SC "G" SRL atat denumirea societatii cat si elementele de identificare nu au fost atribuite niciunei societati de pe raza municipiului Bucuresti iar carnetele facturier nr.6371400-6371450 apartin SC "L" SRL;**

- **SC "H" SRL atat denumirea societatii cat si elementele de identificare apartin acesteia, dar societatea nu functioneaza la sediul social, fiind transmisa Directiiei Politiei capitalei sesizarea penala 225049/27.02.2001. Carnetele facturier nr.8019250-9019300 apartin SC "L" SRL SC "M" SRL iar carnetele facturiei nr.8052400-8052450 apartin SC "N" SRL ;**

- **SC "I" SRL - denumirea si adresa de sediu social ale societatii sunt corecte, dar cu alte elemente de identificare ,, codurile fiscale transmise nefiind atribuite niciunei societati comerciale de pe raza localitatii W, numerele de inmatriculare apartinand societatilor: SC "O" SRL (1997) , SC "P" SRL (1998), SC "U" SRL (1999), SC "R" SRL (2000) . Carnetele facturier nr.6197900-6197950 apartin SC "S" SRL Din controlul efectuat pe teren la SC "I" SRL nu a rezultat existenta vreunei legaturi comerciale cu societati de pe raza judetului dvs."**

Totodata, organele de control au retinut ca in facturile fiscale de aprovizionare cu anvelope, camere de aer, etc. inregistrate in contabilitate societatea a in scris preturi de achizitie mai mari decat cele reale inregistrandu-se astfel cu cheltuieli de aprovizionare mai mari decat cele din facturile reale de achizitie neinregistrate in evidenta contabila.

De asemenea, organele de control au retinut ca societatea nu s-a inregistrat in contabilitate cu veniturile realizate din vanzarea marfurilor achizitionate de la furnizorii reali si neinregistrate in contabilitate astfel ca au procedat la estimarea acestora in temeiul art.19 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

In drept, potrivit art.4(6) lit.m) din OUG nr.217/1999, pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit,

"În întelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit **Legii contabilitatii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ.***

Art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevede ca:

"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.***

Conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, care prevede: ca :

"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."

Se retine ca, cele 16 facturi fiscale in baza carora societatea s-a inregistrat in contabilitate cu cheltuieli de aprovizionare nu pot avea calitatea de documente justificative intrucat nu au la baza operatiuni reale.

Nerealitatea operatiunilor inscrise in cele 16 facturi fiscale ce contin cheltuieli de aprovizionare cu preturi mai mari decat cele din facturile fiscale reale rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei si din Sentinta penala mentinuta prin Decizie penala.

Astfel, din Sentinta penala, prin care instanta s-a pronuntat asupra faptelor savarsite de administratorul **SC "E" SRL**, avand in vedere si constatările din procesul verbal incheiat la data de 21.03.2003 la **SC "E" SRL** si procesul verbal incheiat la **SC "T" SRL**, la pag.8 se precizeaza *"Potrivit depozitiilor martorilor [...] si concluziilor rapoartelor de constatare tehnico-stiintifica, ale in scrisurilor intocmite de serviciul criminalistic IJP, **instanta constata ca inculpatul "X" zis "Dodo" a procurat facturi in alb, stampilate si semnate, de pe piata neagra, care au fost completate de catre acesti martori, la solicitarea inculpatului, cu date furnizate de acesta, pe care le prezenta ca reale***".

iar la pag.13 din aceeași sentință penală se menționează :
"expertul contabil a concluzionat ca avându-se în vedere denumirea societății furnizoare și numărul documentului primar (factura) în listările SC "E" SRL se regăsesc înscrise facturi de aprovizionare de la societățile menționate în anexa 3 a actului de control al Garzii Financiare [...]" precum și faptul că "[...] **datele cuprinse în bilanțul contabil al SC "E" SRL la 31.12.2001 corespund cu datele din listările societății [...]** "

Având în vedere declarațiile inculpatului, ale învinuitorilor, verificările firmelor indicate fictiv în documentele contabile ca furnizori, concluziile raportului de expertiză contabilă, adresa Bancii Y" și concluziile rapoartelor de constatare tehnico-stiințifică și ale înscrisurilor întocmite de serviciul criminalistic IJP, instanța penală a reținut că fapta inculpatului de a întocmi cu intenție facturi fictive, trecând preturi mai mari decât cele reale și de a nu evidenția veniturile realizate prin majorarea fictivă a preturilor intruneste elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală fiind sancționată în baza art.13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

De asemenea, instanța penală a reținut că fapta aceluiași inculpat de a determina cu știință înregistrarea în contabilitate a unor date nereale, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare și a elementelor patrimoniale ce se reflectă în bilanțul contabil, săvârșită în mod continuat, intruneste elementele constitutive ale infracțiunii de participare improprie la infracțiunea prevăzută de art.37 din Legea contabilității nr.82/1991.

Totodată, se reține faptul că instanța penală a anulat toate facturile de aprovizionare întocmite fictiv de administratorul societății contestatoare pentru SC "T" SRL precum și faptul că cele 16 facturi fac parte din aceleași carnetele de facturi cu cele anulate de instanța penală pentru SC "T" SRL așa cum rezultă din compararea Situației privind aprovizionările fictive la SC "T" SRL, anexată la dosarul cauzei la pag. 154-15, cu anexa 3 la procesul verbal.

Astfel:

Facturile fictive întocmite pentru SC "T" SRL pe care este înscris ca furnizor SC "I" SRL, anulate de instanța, au nr. 6197933, 6197912, 6197915, 6197918, 6197914, 6197931, 6197941, 6197923 iar facturile fictive întocmite pentru **SC "E" SRL**, din anexa 3 la procesul verbal au numerele 6197902, 6197903 și 6197906.

Facturile fictive întocmite pentru SC "T" SRL pe care este înscris ca furnizor SC "G" SRL, anulate de instanța au nr. 6371408,

6371411-6371416 iar facturile fictive intocmite pentru **SC "E" SRL**, din anexa 3 la procesul verbal au numerele 6371401 -6371405.

Facturile fictive intocmite pentru SC "T" SRL care au inregistrat ca furnizor SC "H" SRL, anulate de instanta, au nr. 8019292 - 8059297 iar facturile fictive intocmite pentru **SC "E" SRL**, din anexa 3 la procesul verbal contestat au nr.8019273, nr.8019267, nr.8019263, nr.8019299, nr.8019262 si nr.8019252.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca cele 16 facturi fiscale inregistrate in contabilitate de SC "E" SRL fac parte din aceleasi facturi achizitionate de pe piata neagra din care administratorul a intocmit si inregistrat in contabilitate facturile fiscale pentru SC "T" SRL ce au fost anulate de instanta penala reiese ca si cele 16 facturi fiscale inregistrate la **SC "E" SRL** sunt fictive si nu au la baza operatiuni reale, deci nu pot avea calitatea de documente justificative pentru inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor de aprovizionare inscrise in acestea.

Ca urmare, prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor cu aprovizionarile inscrise in aceste facturi, majorate nereal cu preturile de achizitie completate de administrator, mai mari decat cele din facturile reale s-a majorat nelegal cuantumul cheltuielilor aferente veniturilor si implicit a fost diminuat profitul impozabil si impozitul pe profit datorat bugetului de stat.

In drept, art.4 din OUG nr. 217 din 29 decembrie 1999 pentru modificarea și completarea **Ordonanței** Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, prevede:

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

4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor."

iar art.7(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit precizeaza:

"(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."

Aceasta prevedere trebuie coroborata cu art.9(1) din aceeași lege potrivit caruia:

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

Pe cale de consecință, organele de control au procedat în mod legal neacceptând la deducere cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza acestor facturi fictive și au dispus înregistrarea în contabilitate a facturilor fiscale reale de aprovizionare cu preturi mai mici de aprovizionare stabilind pe cale de consecință în sarcina **SC "E" SRL** impozit pe profit, majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere.

Referitor la motivația contestației potrivit căreia *"pe baza analizei pe care am făcut-o asupra cifrelor înscrise în anexele procesului verbal de control"* nu se poate explica cum organele de control au ajuns la concluzii aberante privind veniturile realizate pe luna noiembrie 2001, februarie 2002 și martie 2002, aceasta nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât profitul impozabil suplimentar a fost determinat de organele de control prin estimarea veniturilor conform art.19 din Legea nr.87/1994 plecându-se de la creditul contului 371 "Marfuri" înregistrat în balanțele de verificare iar cheltuielile aferente au fost stabilite prin eliminarea cheltuielilor din cele 16 facturi fiscale și înregistrarea cheltuielilor din facturile reale de aprovizionare raportate la datele din balanțele de verificare.

În ceea ce privește calculul adaosului comercial organele de control au determinat indicele mediu de adaos comercial prin raportarea rulajului contului 707 "Venituri din vânzarea marfurilor" la rulajul contului 607 "Cheltuieli privind marfurile" indice care s-a situat în unele cazuri sub 1, așa cum rezultă din anexa 4 la procesul verbal de la pag.174-175 din dosarul cauzei.

Totodată, se reține că deși societatea nu este de acord cu calculele efectuate de organele de control nu aduce în susținerea contestației alte calcule sau documente care să contrazică constatările organelor de control.

Astfel, în raport de probele existente la dosar și de dispozițiile legale care reglementează regimul deductibilității fiscale a cheltuielilor și a înregistrării veniturilor la calculul impozitului pe profit se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit contestat.

Având în vedere că majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, în baza principiului de drept "accesoriul urmează principalul" se va respinge ca neîntemeiată contestația **SC "E" SRL** și pentru aceste capete de cerere.

3.) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata de plata, majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca masura organelor de control de a nu accepta la deducere TVA inscrisa in 16 facturi de aprovizionare ce fac parte din aceleasi facturieri achizitionate de pe piata neagra de administratorul societatii care a intocmit si inregistrat in contabilitate facturi fiscale pentru SC "T" SRL dovedite de instanta penala ca fiind fictive este legala in conditiile in care realitatea faptelor de evaziune fiscala s-a demonstrat prin Sentinta penala mentinuta prin Decizie penala.

Perioada verificata 01.01.2001 - 31.12.2002

In fapt, a fost recalculata TVA de plata ca urmare a reverificarii societatii in urma adresei organelor de politie.

Organele de control nu au acceptat la deducere TVA inscrisa intr-un numar de 16 facturi fiscale de aprovizionare cu anvelope, camere de aer, etc., achizitionate de pe piata neagra de administratorul societatii si intocmite de acesta cu preturi de achizitie mai mari decat cele din facturile reale, care au fost inregistrate in jurnalele de cumparari, anexate la pag.7, 8, 27, 28, 39, 47 si 54 din dosarul cauzei, **pe perioada 01.10.2001 - 28.02.2002.**

Totodata, se retine ca s-a dispus inregistrarea in contabilitate a TVA deductibila, aferenta facturilor fiscale reale de aprovizionare si a fost reintregita baza de impozitare pentru TVA cu veniturile realizate si neinregistrate, care au determinat stabilirea TVA de plata.

Asa cum s-a precizat la pct.2) din decizie faptele de evaziune fiscala au fost dovedite de instanta penala prin Sentinta penala mentinuta prin Decizie penala si au fost sanctionate in temeiul art.13 din Legea nr.87/1994 si art.37 din Legea contabilitatii nr.82/1991.

Se retine ca, cele 16 facturi in baza carora societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata fac parte din aceleasi carnete facturier achizitionate de pe piata neagra si completate de aceeasi persoana pentru SC "T" SRL cu furnizori fictivi, facturi anulate de instanta penala.

Potrivit art.6 din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:

*"Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere 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.**"*

Astfel, operațiunile înscrise în cele 16 facturi fiscale nu pot fi înregistrate în contabilitate iar taxa pe valoarea adăugată înscrise în acestea nu se poate deduce, neavând la baza documente întocmite potrivit legii .

În speta, sunt aplicabile prevederile art.25 B lit. b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, conform carora :

"Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:

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".

precum și cele ale art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

"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; [...]

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. 1](#)".

Totodata, conform pct.10.6. lit.g) din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a **Ordonanței de urgență** a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

"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 întocmirea și utilizarea acestora".

Potrivit celor precizate, in mod legal au procedat organele de control neacceptand la deducere taxa pe valoarea adaugata inscrisa in cele 16 facturi a caror sursa de provenienta nu este legala, dispunand inregistrarea in contabilitate a TVA din facturile de aprovizionare reale.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate precum si dispozitiile legale aplicabile spetei urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia **SC "E" SRL** pentru taxa pe valoarea adaugata de plata rezultata si din reintregirea bazei de impozitare pentru TVA cu veniturile realizate si neinregistrate de contestatoare dar pentru care nu se aduc argumente in contestatie.

Avand in vedere ca majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masuri accesorii in raport cu debitul, in baza principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul" se va respinge ca neintemeiata contestatia **SC "E" SRL** si pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.4(6) lit.m, art.4 din OUG nr.217/1999, art.19 din OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, art.7(1) , art.9(7) si art.23 din Legea nr.414/2002, art.18, 19, 25 B lit.b) si 31 din OUG nr.17/2000, art.25 din Legea nr.345/2002, art.13 din OG nr.11/1996 cu

modificarile si completările ulterioare, art.13 si 14 din OG nr.61/2002, ale OG nr.26/2001 coroborate cu art.1, art.4 si art.5 din OUG nr.13/2001 si art.204(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **S.C. "E" SRL**, pentru:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la comunicare.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.346/29.10.2004

IMPOZIT PE PROFIT

-deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate ce nu au la baza operatiuni reale, dovedite de instanta penala

TVA

-dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale ce nu corespund prevederilor legale (sau ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ)

PROCEDURA

-Reverificarea unui contribuabil pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada

