

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1, asupra reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de SC X SA din O1, judetul J1.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 03.05.2006 emisa de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala J1 in baza raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 28.04.2006, privind 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.

Prin decizia din 02.10.2006 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rezolutia emisa de Parchetul de pe langa Judecatoria O2 la data de 22.06.2006 s-a confirmat propunerea de neincepere a urmaririi penale fata de administratorul SC X SA, pentru faptele consemnate in nota de constatare din 30.01.2006 a Garzii Financiare O3, care a stat la baza raportului de inspectie fiscala incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala J1 la data de 28.04.2006. Rezolutia din data de 22.06.2006 a ramas definitiva prin neatacarea sa, conform adresei din 21.12.2006 a Serviciului Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice J1.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere din 03.05.2006 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala J1, SC X SA invoca pozitia sa de cumparator de buna credinta, aratand ca la cumpararea produselor de la furnizori a primit facturi fiscale si a solicitat

copie după certificatele de înmatriculare, fără însă a avea posibilitatea verificării societăților furnizoare, și nici dacă facturile au fost cumparate de acestea.

De asemenea, se arată că facturile au fost înregistrate în evidența contabilă a SC X SA, care a calculat și a plătit obligațiile fiscale rezultate.

Societatea a prezentat Garzii Financiare, Inspectoratului de Poliție și Direcției Generale a Finanțelor Publice J1 toate actele solicitate, fără ca acestea să constate nereguli în evidențele contabile.

Contestatoarea consideră că la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că o parte din impozitele aferente facturilor suspecte au fost plătite odată cu evidențierea lor în contabilitate.

Societatea solicită anularea deciziei de impunere, invocând și credibilitatea și buna sa credință.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 28.04.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, reprezentantul Activității de Inspecție Fiscală J1 a verificat impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei aprilie 2004 - martie 2005, urmând a adresa nr.300477 a Garzii Financiare J1, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală J1 în 07.02.2006, prin care se solicită întregirea obligațiilor fiscale datorate de societate cu impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată estimate prin nota de constatare din 30.01.2006 întocmită de Garda Financiară J1.

Referitor la impozitul pe profit, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat, cu privire la proveniența mărfurilor livrate către Y, faptul că SC X SA justifică marfa aprovizionată cu facturi având înscrise denumirile mai multor furnizori.

Din totalul acestor agenți economici, un număr au emis facturi, fără ca facturile să aparțină societăților comerciale emitente și/sau fiind emise de societăți tip "fantoma", acestea din urmă fiind după caz radiate, societăți care nu funcționează la sediul declarat sau care nu sunt înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului.

Pentru o parte din acești furnizori SC X SA a primit la procurarea mărfurilor copii ale certificatelor de înmatriculare și dovezilor de plătitor de TVA .

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit, în baza prevederilor art.21 pct.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, că fiind nedeductibile fiscal cheltuielile

reprezentând contravaloarea produselor evidentiare în anul 2004 în condițiile mai sus menționate. Ca urmare pentru anul 2004 s-a stabilit o diferență de impozit pe profit. Pentru nevirarea la termenul legal a impozitului pe profit s-au calculat dobânzi și majorări și penalități.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată reglementată de titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Legii nr. 571/2003:

Conform adresei din 17.10.2005 a Garzii Financiare - Comisariat General, în urma controalelor încrucișate efectuate la diversi furnizori de materii prime, materiale și prestatori de servicii ai societății, s-a constatat că aceștia sunt dizolvați de drept, aflați în lichidare, nu există la sediul social declarat și nu au depus bilanțurile contabile și declarațiile de impozite și taxe datorate bugetului general consolidat, fiind societăți "fantoma"; unele societăți nu figurează înregistrate în evidența Oficiului Registrului Comerțului; facturile fiscale emise de aceste societăți către SC X SA nu aparțin acestora, facturile fiind ridicate de alți agenți economici.

Ca urmare, prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit, în baza art.145 pct.12 lit. b) din Legea nr. 571/2003 că fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată. Având în vedere și taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă stabilită de societate la 31.12.2004, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară, pentru care s-au calculat dobânzi, majorări și penalități.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societate și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Agentia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor, este investită să se pronunțe asupra măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neadmiterea ca deductibile a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile de achiziție având completate denumirile unor societăți comerciale, altele decât cele cărora le-au fost alocate aceste facturi, precum și ale unor societăți radiate sau neînregistrate la Oficiul Registrului Comerțului, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dreptul de deducere a cheltuielilor și taxei pe

valoarea adaugata din punct de vedere al indeplinirii conditiilor cerute de legea fiscala, respectiv nu s-a analizat modul de completare a facturilor.

Perioada supusa verificarii: aprilie 2004 - martie 2005.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata, inscrise in facturile emise de un numar de 22 din cei 38 de furnizori de bunuri si servicii ai SC X SA, pentru care Garda Financiara a comunicat cu adresa din 17.10.2005 faptul ca acestia sunt dizolvati de drept, aflati in lichidare, nu exista la sediul social declarat, nu au depus bilanturile contabile si declaratiile de impozite si taxe sau nu figureaza înregistrate in evidenta Oficiului Registrului Comertului, precum si faptul ca facturile fiscale emise de acestia către SC X SA au fost ridicate de alti agenti economici.

Prin contestatia formulata se invoca pozitia de cumparator de buna credinta a SC X SA, aratandu-se ca la cumpararea produselor de la furnizori s-au primit facturi fiscale si s-au solicitat copii dupa certificatele de inmatriculare, fara insa a exista posibilitatea verificarii societatilor furnizoare, si nici daca facturile au fost cumparate de acestea.

Prin rezolutia din 22.06.2006 emisa in cauza de Parchetul de pe langa Judecatorie, s-a retinut ca produsele in cauza - echipamente de protectie, echipamente si instalatii electrice, barci si colaci de salvare precum si alte marfuri industriale - au fost achizitionate din complexe comerciale pe baza de facturi fiscale iar platile au fost facute in numerar. De asemenea s-a retinut faptul ca *"neavand nici un dubiu cu privire la probitatea partenerilor de afaceri, faptuitorul si-a inregistrat in evidenta contabila fiecare factura si a evidentiat taxele si impozitele datorate bugetului de stat"*, astfel ca nu sunt intrunite elementele constitutive ale infractiunilor prevazute de art.9 lit.c din Legea nr.241/2005 si art.37 din Legea nr.82/1991, republicata.

In drept sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.[...]"*

Conform pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

*"Înregistrările în evidenta contabilă se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."*

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003, aplicabila in perioada supusa inspectiei fiscale, prevede:

*"Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă."*, iar art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 prevede:

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informatiile prevăzute la art.155 alin.(8), si este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată[...]"*

Din punctul de vedere al cumparatorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se justifica cu factura fiscala continand elementele prevazute la art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003, respectiv: *"a) seria si numărul facturii; b) data emiterii facturii; c) numele, adresa si codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura; d) numele, adresa si codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii; e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată; g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mentiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz; h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operatiunile taxabile."*

Se retine ca legiutorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere de indeplinirea conditiilor prevazute expres de lege. Astfel, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 prevede ca pentru ca taxa pe

valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor facturate persoanei impozabile, să fie deductibilă, trebuie ca acestea să fie *“destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile”*.

De asemenea, prin adresa din 06.08.2007, Direcția de Legislație în Domeniul TVA din Ministerul Economiei și Finanțelor, referindu-se la perioada 01.01.2004-31.12.2006, arată că *“pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale de achiziție, **cumparatorul avea obligația de a verifica întocmirea corectă și completă a facturilor fiscale, nu și realitatea acestuia. Totuși, cumparatorii persoane impozabile înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată nu puteau să exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile fiscale sau alte documente de achiziție emise de contribuabili inactivi ale caror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”***.

Se reține că prin adresa din 06.08.2007 mai sus menționată, Direcția de Legislație în Domeniul TVA a reconsiderat punctele de vedere exprimate anterior prin adresele din 23.01.2007 și 14.10.2005 ale Direcției Generale Legislație Impozite Indirecte, referitoare la condiționarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată, pentru beneficiar, respectiv emiterea facturii de către o persoană impozabilă înregistrată ca platitor de TVA. Astfel, conform precizărilor transmise prin adresa din 06.08.2007, cumparatorul are obligația verificării facturii sub aspectul completării tuturor elementelor prevăzute de lege. Din punctul de vedere al cumparatorului, verificarea sub aspect formal, a înscrierii codului de înregistrare ca platitor de TVA în factura emisă de furnizor, îl pune în situația de a constata calitatea de platitor de TVA a acestuia, în sensul art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 și implicit a beneficia de dreptul de deducere, legiuitorul intelegând să dispenseze cumparatorul a cărui rea credință nu a fost demonstrată, de fapta vânzătorului de a înscrie date nereale în scopul neînregistrării TVA în evidența contabilă proprie.

În același sens s-a pronunțat Direcția Generală Juridică din Ministerul Economiei și Finanțelor prin adresa din 30.08.2007, precizând că *“pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale de achiziție, cumparatorul are obligația de a verifica întocmirea corectă și completă a facturii fiscale, fără a avea obligația de a verifica dacă furnizorul de*

*bunuri/prestatorul de servicii este o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata”.*

De asemenea, prin Decizia din 15.01.2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie, Sectiile Unite, a decis: *“In aplicarea corecta a dispozitiilor art.21 alin.4 lit.f si ale art.145 alin.8 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale art.6(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, stabilesc:*

*Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA.”*

Decizia din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie a fost invocata, spre a fi avuta in vedere de organele fiscale, si prin circulara din 22.11.2007 emisa de Presedintele Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit lipsa calitatii de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata de catre cumparator si a deductibilitatii cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, pentru facturile in cauza, fara o analiza a completarii elementelor obligatorii prevazute de lege, precum si adresele mai sus citate, cat si faptul ca prin rezolutia din 22.06.2006 a Parchetului de pe langa Judecatoria s-a retinut ca beneficiarul *neavand nici un dubiu cu privire la probitatea partenerilor de afaceri*, a inregistrat facturile si a evidentiat obligatiile fiscale datorate, astfel ca nu sunt intrunite elementele constitutive ale infractiunilor prevazute de art.9 lit.c din Legea nr.241/2005 si art.37 din Legea nr.82/1991, republicata, se va desfiinta decizia de impunere din 03.05.2006 emisa de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala, impozitul pe profit, majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, majorarile si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala, prin alta echipa, sa incheie un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevederilor pct.12.7 si 12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/27.09.2005, cu

verificarea modului de completare a facturilor conform considerentelor prezentei decizii si prevederilor legale in vigoare, precum si cu verificarea eventualitatii ca la data efectuarii operatiunilor furnizorii sa fi fost declarati inactivi.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.216(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

#### D E C I D E

Desfiintarea deciziei de impunere din 03.05.2006 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, urmand ca organele de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal, dupa caz, conform considerentelor prezentei decizii.

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