

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

DECIZIA NR...../.....09.2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC T SRL

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala, cu privire la contestatia formulate de **SC T SRL** impotriva Deciziei de impunere .

Prin Decizia Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a desfiintat procesul verbal incheiat in data de 09.07.2004 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei de control fiscal, pentru impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente urmand ca reverificarea sa se efectueze pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite si taxe.

Ca urmare a reverificarii, efectuata de Activitatea de Inspectie Fiscala, a fost emisa Decizia de impunere.

SC T SRL contesta:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii catre contribuabil a Deciziei de impunere, respectiv la data de 19.06.2008, potrivit mentiunii de pe copia plicului postal, anexata la dosarul cauzei, si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice, respectiv 17.07.2008, potrivit stampilei D.G.F.P.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de SC T SRL.

1. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de Inspectie Fiscala, societatea aduce in sustinere urmatoarele argumente:

Referitor la impozitul pe profit,

1.1. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de bunuri considerate ca nefiind utilizate in scopul desfasurarii activitatii, contestatoarea sustine ca nu formuleaza obiectiuni cu privire la cota de 45% din valoarea bunurilor achizitionate si stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind aferente activitatii desfasurate de societate ci aduce in sustinere argumente in ceea ce priveste baza de calcul pentru determinarea cheltuielilor deductibile, respectiv nedeductibile.

Astfel, sustine ca in anexa 2 la raportul de inspectie fiscala au fost avute in vedere unele facturi care nu trebuiau luate in calcul precum si unele facturi fiscale care trebuiau luate in calcul dar acestea nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala.

Potrivit celor invocate, contestatoarea sustine ca baza de calcul pentru determinarea cheltuielilor deductibile sau nedeductibile la calculul impozitului pe profit a fost stabilita eronat si nu reflecta realitatea, sumele calculate nu sunt certe si pertinente.

2. Referitor la impozit pe profit stabilit ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor cu achizițiile pe baza de facturi fiscale care nu au fost procurate de la distribuitorii autorizati de catre furnizorii inscrisi in acestea, contestatoarea sustine ca la reverificare nu au fost avute in vedere prevederile din Decizia si Rezolutia Parchetului de pe langa Curtea de Apel, respectiv nu s-a tinut cont de faptul de facturile fiscale indeplinesc conditiile de documente justificative precum si faptul ca la data efectuării tranzactiilor societatea, in calitate de cumparator, nu avea posibilitatea si nici obligatia legala de a verifica sursa de aprovizionare a formularelor tipizate cu regim special de catre furnizori.

Actele normative care reglementau impozitul pe profit in perioada analizata nu prevedeau obligatia cumparatorului de a solicita furnizorilor, la data efectuarii tranzactiilor, copia documentelor in baza carora au fost achizitionate carnetele de facturi fiscale pentru a verifica sursa de aprovizionare a acestora si nu exista informatii pertinente.

De asemenea, contestatoarea motiveaza ca facturile fiscale au fost inregistrate in contabilitate potrivit legii iar bunurile achizitionate au fost utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile prin vanzarea directa catre clienti la preturi mai mari decat cele de achizitie.

3. Referitor la impozit pe profit aferent cheltuielilor cu achizitiile de bunuri inregistrate pe baza de facturi fiscale emise de furnizori care nu se regasesc in bazele de date ale institutiilor abilitate ale statului sau figureaza pe listele firmelor fantoma la nivel de judet, contestatoarea sustine ca, la reverificare, nu au fost avute in vedere prevederile din Decizia, Rezolutia Parchetului de pe langa Curtea de Apel si nici actele normative incidente impozitului pe profit pe perioada verificata, respectiv organul de inspectie fiscala a considerat ca facturile fiscale in cauza nu au calitatea de document justificativ in temeiul art.6 din HG nr.831/1997 in conditiile in care actele normative in vigoare privind impozitul pe profit nu fac trimitere la aceste prevederi.

Astfel, contestatoarea sustine ca HG nr.831/1997 nu reglementeaza calitatea de document justificativ a facturilor fiscale ci stabileste modelul formularelor tipizate cu regim special, modul de tinere a evidentei acestora iar la art.7 din Normele metodologice privind intocmirea si utilizarea formularelor comune se stabileste modul de completare a documentelor cu regim special: **“inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar contabile”**. Potrivit celor prezentate contestatoarea sustine ca pentru a avea calitatea de documente justificative sunt stabilite anumite conditii prevazute in Legea nr.82/1991, republicata.

Ca urmare, la inspectia fiscala s-a constatat ca facturile fiscale au fost completate cu toate datele cerute de formularele tipizate si indeplinesc calitatea de documente justificative dar aceasta constatare nu a fost inregistrata in actul de control.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pe durata verificarii, organele de inspectie fiscala nu au informat reprezentantul societatii cu privire la faptul ca aceste facturi fiscale nu ar avea calitatea de document justificativ ce sta la baza inregistrarii cheltuielilor in contabilitate desi avea dreptul de a fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale asupra constatarilor, potrivit legii.

Intrucat contesta impozitul pe profit, contestatoarea sustine ca nu datoreaza nici majorarile de intarziere aferente.

II. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata,

1. Referitor la TVA aferenta achizitiilor de bunuri considerate ca neavand legatura cu obiectul de activitate al societatii, contestatoarea sustine ca la stabilirea bazei de impozitare a TVA nu au fost cuprinse facturile fiscale pentru care societatea a prezentat probe privind utilizarea bunurilor aprovizionate in baza acestora pentru nevoile proprii ale societatii dar au fost avute in vedere unele facturi care nu trebuiau luate in calcul precum si unele facturi fiscale care trebuiau luate in calcul dar acestea nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala.

Potrivit celor invocate, contestatoarea sustine ca baza de impozitare a TVA nu reflecta realitatea.

2. Referitor la TVA aferenta achizitiilor de bunuri ca fiind fara documente justificative, contestatoarea sustine ca la reverificare nu s-au constatat deficiente in ceea ce priveste modul de completare al facturilor fiscale. De asemenea, s-a mentionat prin actul de control, ca au fost prezentate certificatele de platitor de TVA pentru facturile in care era inscrisa TVA mai mare de 20 milioane lei, respectiv 50 milioane lei, dar acestea nu au fost luate in considerare pe motiv ca nu a fost posibila verificarea autenticitatii lor.

Contestatoarea sustine ca, din analiza constatarilor in raport cu prevederile actelor normative incidente pe perioada verificata rezulta ca organele de inspectie fiscala si-au fundamentat constatarile exclusiv pe rezultatele unor verificari care nu erau prevazute de legislatia in vigoare considerandu-se ca facturile fiscale din anexele 3 si 3A la raportul de inspectie fiscala nu indeplinesc calitatea de documente justificative legal aprobate pentru efectuarea dreptului de deducere a sumelor de TVA inscrise in acestea pe motiv ca nu au fost ridicate de la distribuitorii autorizati de catre societatile comerciale furnizoare sau ca furnizorii nu figurau in bazele de date ale institutiilor abilitate ale statului sau se regaseau in lista societatilor fantoma intocmita pe judet.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala si-au fundamentat constatarile exclusiv pe prevederile HG nr.831/1997 ignorand prevederile art.163 si art.164 din Codul fiscal privind sarcina probei, deoarece HG nr.831/1997 nu stabileste conditiile ce trebuie indeplinite de un document pentru a avea calitatea de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA inscrisa in acestea.

Din textul prevederilor HG nr.831/1997 rezulta ca in cazul utilizarii unor formulare tipizate procurate din alte surse decat cele legale operatiunile sunt considerate fara documente justificative si se aplica masurile celor care le-au procurat si nu cumparatorului care nu avea obligatia legala de a verifica sursa de aprovizionare a facturilor fiscale de catre furnizori.

In ceea ce priveste modul de completare a formularelor cu regim special, contestatoarea sustine ca nu este reglementat de HG nr.831/1997 ci de Legea nr.82/1991, republicata, prin care se stabilesc conditiile in care un in scris dobandeste calitatea de document justificativ.

Avand in vedere ca la reverificare s-a constatat ca facturile in cauza nu sunt documente justificative prin aplicarea eronata a prevederilor HG nr.831/1997 iar din verificarile efectuate in baza Deciziei referitoare la modul de completare a facturilor fiscale si prezentarea certificatelor de platitor de TVA a rezultat ca nu s-au constatat deficiente, societatea contesta TVA stabilita suplimentar precum si majorarile de intarziere aferente.

II. Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala, au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

Perioada supusa controlului: 01.04.2001 - 31.12.2003.

Urmare a Deciziei emisa in solutionarea contestatiei formulata impotriva procesului verbal din data de 09.07.2004 prin care s-a dispus desfiintarea procesului verbal urmand ca organele de inspectie fiscala sa reverifice societatea pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite din motivele prezentate in decizie, s-a procedat la reverificarea societatii.

Referitor la impozitul pe profit

1. La reverificare s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu materiale de constructii, articole sanitare, centrala termica, utilizate atat pentru nevoile proprii cat si pentru modernizarea locuintei asociatului unic.

In urma analizarii probelor si documentelor prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca 45% din bunurile achizitionate au fost utilizate pentru nevoile societatii, respectiv modernizarea si dotarea sediului social al societatii situat in locuinta proprie a asociatului unic si a punctelor de lucru, rezultand ca societatea are drept de deducere pentru aceste cheltuieli.

Ca urmare, **pentru 55% din valoarea acestor achizitii, societatea nu are drept deducere a acestor cheltuieli, nefiind utilizate pentru nevoile proprii ale societatii.**

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit **impozit pe profit suplimentar**, in baza art.4 alin.2 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 30.06.2002 si ale art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

2. La reverificare, organele de inspectie fiscala au constatat ca un numar de 27 de facturi fiscale, in baza carora au fost inregistrate in contabilitate cheltuieli cu bunurile achizitionate, nu au calitatea de document justificativ.

Din analiza modului de completare cu datele cerute de formular s-a constatat ca nu sunt deficiente.

In ceea ce priveste modul de utilizare a bunurilor achizitionate organele de inspectie fiscala au constatat ca unele bunuri au fost utilizate pentru reparatii efectuate de terti, altele au fost vandute iar altele figureaza in evidenta contabila a societatii .

Totodata, avand in vedere actele normative privind conditiile ce trebuie indeplinite pentru ca facturile fiscale sa aiba calitatea de document justificativ, organele de inspectie fiscala au constatat :

Pe **perioada aprilie 2001 – august 2002**, societatea a inregistrat cheltuieli reprezentand achizitii de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza unor facturi fiscale care nu indeplinesc calitatea de documente jsutificative, din care:

- cheltuieli aferente achizitiilor de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza de facturi fiscale care au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii inscrisi in acestea;

- cheltuieli aferente achizitiilor de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza de facturi fiscale emise pe numele unor furnizori care nu sunt inregistrati in bazele de date ale institutiilor abilitate ale statului, respectiv oficiile registrului comertului, directiile generale ale finantelor publice judetene sau figureaza pe listele firmelor fantoma intocmite la nivel de judet.

2.a) In ceea ce priveste cheltuieli aferente achizitiilor de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza de facturi fiscale care au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii inscrisi in acestea, s-a constatat ca in cauza este vorba de 6 facturi fiscale ridicate de la distribuitori de alte societati decat

cele furnizoare, emise de SC A SRL, SC V SRL si SC C SRL, fapt ce rezulta din adresa Activitatii de control fiscal si adresa DGFP .

In temeiul HG nr.831/1997 si a art.1 pct.6 alin.2 din normele metodologice, ale HG nr.131/1997, art.4 si 42 din Legea contabilitatii nr.82/1991, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile fiscale nu au calitatea de document justificativ iar cheltuielile aferente acestora au fost inregistrate in contabilitate fara documente justificative, astfel ca , potrivit prevederilor art.4 (6) lit.m) din OUG nr.217/1999 si art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002, cheltuielile cu achizitiile reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, s-a calculat in sarcina societatii **impozit pe profit suplimentar.**

2.b) In ceea ce priveste cheltuieli aferente achizitiilor de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza de facturi fiscale emise pe numele unor furnizori care nu sunt inregistrati in bazele de date ale institutiilor abilitate ale statului, respectiv oficiile registrului comertului, directiile generale ale finantelor publice judetene sau figureaza pe listele firmelor fantoma intocmite la nivel de judet, s-a constatat ca in cauza este vorba de 21 facturi fiscale in care sunt inscrise la rubrica „furnizor” societati care nu se regasesc in bazele de date ale institutiilor statului sau se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet, fapt ce rezulta din verificarile incrucisate .

In temeiul HG nr.831/1997 si a art.1 pct.6 alin.2 din normele metodologice, ale HG nr.131/1997, art.4 si 42 din Legea contabilitatii nr.82/1991, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile fiscale nu au calitatea de document justificativ iar cheltuielile aferente acestora au fost inregistrate in contabilitate fara documente justificative, astfel ca, potrivit prevederilor art.4 (6) lit.m) din OUG nr.217/1999 si art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002, cheltuielile cu achizitiile reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, s-a calculat in sarcina societatii **impozit pe profit suplimentar.**

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorari de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata

1. Avand in vedere constatarile de la cap.1 potrivit carora 55% din bunurile achizitionate nu sunt aferente nevoilor societatii organele de inspectia fiscala au constatat, in baza

prevederilor art.10.6 lit.e) din HG nr.401/2000 si ale art.24 alin.2 lit.a) din Legea nr.345/2002, ca societatea a dedus eronat TVA

2. In ceea ce priveste constatarile de la cap.2 potrivit carora cele 21 de facturi fiscale nu au calitatea de documente justificative, organele de inspectie fiscala au constatat, la reverificare, ca societatea a dedus eronat **TVA**, reprezentand:

- TVA aferenta achizitiilor de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza de facturi fiscale care au fost procurate de la distribuitori de catre alte societati decat furnizorii inscrisi in acestea;

- TVA aferenta achizitiilor de bunuri inregistrate in contabilitate pe baza de facturi fiscale emise pe numele unor furnizori care nu se regasesc in bazele de date ale institutiilor statului sau care se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca nu au fost constatate deficiente in ceea ce priveste modul de completare al facturilor fiscale cu toate datele cerute de formular precum si faptul ca au fost prezentate la reverificare documentele care atesta inregistrarea ca platitori de TVA a furnizorilor inscrisi in facturile fiscale in cauza cu TVA mai mare de 20 milioane lei, respectiv de 50 milioane lei. Organele de inspectie fiscala precizeaza ca certificatele de platitor de TVA nu au fost avute in vedere intrucat nu s-a putut verifica autenticitatea acestora.

In baza art.19 din OG nr.17/2000, art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002, pct.10.6 lit.g) din HG nr.401/2000 coroborat cu art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 organele de inspectie fiscala au constatat ca nu poate fi dedusa TVA referitoare la bunuri si servicii aprovizionate pe baza de documente care nu indeplinesc conditia de document justificativ prevazute la art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 si HG nr.831/1997 si normele metodologice de aplicare a HG nr.831/1997.

Ca urmare, nu a fost acceptata la deducere TVA iar pentru neplata la termen au fost calculate majorari de intarziere .

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra cuantumului impozitului pe profit datorat in conditiile in care, pe de o parte, organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile legale ce reglementeaza conditiile ce trebuie indeplinite de facturile fiscale pentru a avea calitatea de documente justificative iar, pe de alta parte, nu se poate stabili baza de impozitare in cazul achizitiilor efectuate pentru nevoile societatii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.04.2001-31.12.2003.

In fapt, impozitul pe profit contestat de societate a fost stabilit prin Decizia de impunere, emisa ca urmare a reverificarii efectuata de organele de inspectie fiscala in baza Deciziei prin care s-a dispus desfiintarea procesului verbal din data de 09.07.2004 si reanalizarea facturilor fiscale de achizitii in sensul daca au fost completate cu toate datele cerute de formular si respectiv daca operatiunile inscrise in acestea sunt reale precum si reanalizarea achizitiilor efectuate pentru nevoile societatii.

Impozitul pe profit stabilit in sarcina societatii a avut la baza neacceptarea la deducere a cheltuielilor inscrise intr-un numar de 27 facturi fiscale de achizitie de bunuri pe motiv ca nu au calitatea de document justificativ ce sta la baza inregistrarii in contabilitate precum si neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu achizitiile de bunuri in procent de 55% ce nu au fost utilizate pentru nevoile societatii.

Astfel, s-a constatat ca un numar de 6 facturi fiscale au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii care le-au emis iar un numar de 21 de facturi fiscale au fost emise de societati care nu se regasesc in evidenta institutiilor abilitate, respectiv Oficiile registrului comertului, directiile finantelor publice, etc. sau se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet.

Se retine ca urmare a reverificarii dispuse prin Decizia, organele de inspectie fiscala au analizat modul de completare al facturilor fiscale in cauza si nu au constatat deficiente iar in ceea ce priveste realitatea operatiunilor de achizitie s-a constatat ca bunurile au intrat in gestiunea societatii si au fost valorificate, fie prin vanzare directa, obtinandu-se venituri, fie au fost utilizate pentru reparatii executate de terti, fie se regasesc in evidenta contabila a societatii.

Desi, ca urmare a constatarilor de mai sus, organele de inspectie fiscala a rezultat ca nu au fost incalcate prevederile pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, care prevede elementele ce trebuie completate pentru ca un document sa aibe

calitatea de document justificativ precum si realitatea operatiunilor de achizitii de bunuri, organele de inspectie fiscala au incadrat aceste operatiuni ca fiind operatiuni de achizitii fara documente justificative la baza.

In drept, in materie de impozit pe profit, pe perioada 01.04.2001 – 30.06.2002, sunt aplicabile prevederile art.4 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

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

iar incepand cu data de 01.07.2002 sunt aplicabile prevederile art.9 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care prevad:

"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 si completările ulterioare, **prin care să se facă dovada efectuării operatiunii**".*

Potrivit actelor normative mai sus citate, se retine ca acestea au prevazut faptul ca nu pot fi inregistrate in contabilitate cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, republicata, conform carora: *"(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."*

si ale pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, care prevad ca:

"119. Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii documentului;*

d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);”

e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate”;

prima condiție fiind existența operațiunii patrimoniale.

Referitor la existența operațiunii patrimoniale, așa cum s-a precizat și prin Decizia, Rezoluția emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de P I și P G pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală întrucât nu sunt îndeplinite elementele constitutive ale acestor infracțiuni, rămasă definitivă prin nerecurare, precizează:

“Nu s-a dovedit ca operațiunile economice nu s-au desfășurat în realitate, ca faptuitorii au întocmit acte justificative false, care au fost înregistrate în contabilitate, iar pe baza acestora au fost operate cheltuieli nereale în scopul diminuării obligațiilor datorate bugetului de stat.[...]

Fiind audiati, faptuitorii au arătat ca operațiunile economice consemnate în documentele de proveniență a marfurilor s-au desfășurat în realitate, ca bunurile respective au intrat în patrimoniul firmei, iar facturile fiscale au fost înregistrate în mod corespunzător în contabilitate.[...]

De altfel în cauza s-a efectuat și o constatare tehnico-stiințifică, iar din raportul întocmit de I.P.J. S - Serviciul Criminalistică rezultă că scrisul de pe facturile fiscale supuse examinării nu a fost executat de P I și P G sau S V, contabilă societății.”

Potrivit celor prezentate rezultă că, atât din constatările cât și din Rezoluția emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel, **în ceea ce privește modul de completare a facturilor fiscale nu există deficiențe iar în ceea ce privește realitatea operațiunilor aceasta este dovedită.**

În ceea ce privește calitatea de documente justificative a facturilor fiscale în conformitate cu articolele citate în preambulul deciziei se reține că Înalta Curte de Casație și Justiție, constituită în Secții Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007 a emis un punct de vedere unitar în ceea ce privește deducerea taxei pe valoarea adăugată și diminuarea

bazei impozabile la calculul impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative nu contin toate informatiile prevazute de prevederile legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor.

Astfel, prin Decizia V din 15.01.2007 se precizeaza ca toate actele normative anterioare sau ulterioarea adoptarii Codului fiscal au prevazut obligativitatea prezentarii de documente intocmite "*legal*" sau "*conform legii*", insa prin Codul fiscal s-a reglementat unitar atat obligativitatea prezentarii documentelor justificative cat si mentiunile sau informatiile pe care acestea trebuie sa le cuprinda.

Avand in vedere aceste aspecte, Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, a concluzionat ca "***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, se impune sa se considere ca 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 acestei taxe.***"

Potrivit prevederilor legale invocate, ale Deciziei V din 15.01.2007, a faptului ca la reverificare s-a constatat ca la completarea facturilor fiscale in cauza nu sunt deficiente iar din constatările Parchetului de pe langa Curtea de Apel a rezultat ca realitatea operatiunilor este dovedita, in mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat aceste documente ca neavand calitatea de document justificativ pe motiv ca facturile fiscale au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii care le-au emis si a faptului ca furnizorii nu se regasesc in evidenta institutiilor abilitate, respectiv Oficiile registrului comertului, directiile finantelor publice, etc. sau se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet, aspecte care au facut obiectul cercetarii penale si in lipsa altor constatari de natura fiscala.

Mai mult, se retine ca organele de inspectie fiscala reitereaza aceleasi argumente avute in vedere la prima verificare din data de 09.07.2004 astfel incat, din acest punct de vedere, se retine ca nu s-a tinut cont de considerentele Deciziei.

Avand in vedere ca aspectele prezentate la verificarea din data de 09.07.2004 potrivit carora facturile fiscale au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii care le-au emis si furnizorii inscrisi in facturi fiscale nu se regasesc in evidenta institutiilor abilitate, respectiv Oficiile registrului comertului,

directiile finantelor publice, etc. sau se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet, au fost avute in vedere la emiterea solutiei de desfiintare a procesului verbal de control iar solutia pronuntata prin Decizia, potrivit prevederilor art.210 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: "**Decizia sau dispozitia emisa in solutionarea contestatiei este definitiva in sistemul cailor administrative de atac**", a fost incalcata regula de drept potrivit careia „*res judicata pro veritate habetur*” in sensul ca retinerile din decizia de solutionare nu trebuie sa fie contrazise printr-un raport de inspectie fiscala incheiat pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite si taxe.

In ceea ce priveste quantumul impozitului pe profit aferent acestor facturi fiscale, se retin urmatoarele:

Diferenta de impozit pe profit stabilita prin Decizia de impunere este consecinta a doua aspecte constatate de organele de inspectie fiscala :

1. neacceptarea deductibilitatii cheltuielilor inscrise in cele 27 facturi fiscale pe motiv ca nu au calitatea de documente justificative, analizate mai sus;

2. neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu achizitiile de bunuri in procent de 55% pe motiv ca nu au fost utilizate pentru nevoile societatii.

In ceea ce priveste impozitul pe profit aferente achizitiilor de bunuri in procent de 55% care nu au fost utilizate pentru nevoile societatii, contestatoarea aduce argumente numai cu privire la modul de calcul al bazei de impozitare, in sensul ca organele de inspectie fiscala nu au inclus in baza de impozitare unele facturi fiscale care trebuiau avute in vedere precum si faptul ca au fost luate eronat in calculul obligatiilor fiscale unele facturi fiscale ce nu trebuiau sa se regaseasca in baza de impozitare.

Referitor la aceste argumente, prin adresa, la pag.8, organele de inspectie fiscala precizeaza :

*“ In anexa 2 la raportul de inspectie fiscala au fost inscrise numai facturile fiscale care indeplinesc conditiile de documente justificative. Nu au fost inscrise in aceasta anexa si bunurile achizitionate in baza facturilor fiscale prezentate in anexa.3 la poz.2 (anul 2002) , precum si cele inscrise in anexa 3A la pozitiile 3,9,11 (anul 2001), respectiv la pozitiile 2,7,8,9 (anul 2002) **deoarece nu indeplinesc conditiile de documente justificative potrivit legii.**”*

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala recunosc argumentele aduse de contestatoare in sensul ca o parte din facturile de achizitie nu au fost avute in vedere la calculul procentului de 55% pentru

nevoile societatii ci au fost considerate documente nejustificative pentru inregistrarea cheltuielilor cu achizitiile de bunuri in contabilitate se retine ca necesara recalcularea cuantumului impozitului pe profit aferent facturilor fiscale ce nu au calitatea de document justificativ precum si a cheltuielilor cu achizitiile in procent de 55% si implicit a impozitului pe profit aferent.

Intrucat, din documentele anexate la dosarul cauzei Directia generala de solutionare a contestatiilor nu poate stabili cu exactitate numarul facturilor fiscale ce nu au calitatea de document justificativ si nu poate efectua calculul impozitului pe profit aferent facturilor fiscale considerate eronat ca neavand calitatea de document justificativ, se va desfiinta Decizia de impunere urmand ca organele de inspectie sa procedeze la recalcularea impozitului pe profit datorat si a accesoriilor aferente, in functie de cele precizate in decizie si de argumentele contestatoarei.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

2. Referitor la:

- taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere;

-majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea

adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra cunsumului taxei pe valoarea adaugata datorata in conditiile in care, pe de o parte, organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile legale ce reglementeaza conditiile ce trebuie indeplinite de facturile fiscale pentru a avea calitatea de documente justificative iar, pe de alta parte, nu se poate stabili baza de impozitare a TVA in cazul achizitiilor efectuate pentru nevoile societatii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.04.2001-31.12.2003.

In fapt, TVA contestata de societate a fost stabilita prin Decizia de impunere, emisa ca urmare a reverificarii efectuate de organele de inspectie fiscala in baza Deciziei prin care s-a dispus desfiintarea procesului verbal din data de 09.07.2004 si reanalizarea facturilor fiscale de achizitii in sensul daca au fost completate cu toate

datele cerute de formular si daca societatea prezinta certificate de platitor de TVA a furnizorilor in cazul TVA mai mare de 20 milioane lei, respectiv 50 milioane lei.

De asemenea, s-a dispus reanalizarea TVA inscrisa in facturile de achizitii in sensul daca achizitiile de bunuri au fost utilizate pentru nevoile societatii.

Ca urmare, s-a stabilit TVA de plata ca urmare a neacceptarii la deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa intr-un numar de 27 facturi fiscale de achizitie de bunuri pe motiv ca nu au calitatea de document justificativ ce sta la baza inregistrarii in contabilitate precum si TVA ca urmare a neacceptarii la deducere a TVA din facturile de achizitie de bunuri pe motiv ca, in procent de 55%, bunurile nu au fost utilizate pentru nevoile societatii.

Astfel, s-a constatat ca un numar de 6 facturi fiscale au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii care le-au emis iar un numar de 21 de facturi fiscale au fost emise de societati care nu se regasesc in evidenta institutiilor abilitate, respectiv Oficiile registrului comertului, directiile finantelor publice, etc. sau se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet.

Se retine ca desi, organele de inspectie fiscala au constatat ca cele 27 de facturi fiscale au fost completate cu toate datele cerute de formular si societatea a prezentat certificatele de platitori de TVA a furnizorilor in cazul TVA mai mare de 20 milioane lei, respectiv 50 milioane lei, au incadrat operatiunile de achizitii ca fiind fara documente justificative la baza.

In drept, in materia taxei pe valoarea adaugata, in perioada supusa verificarii, sunt aplicabile prevederile art.25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora:

"Contribuabilii care realizează operatiuni impozabile în sensul prezentei ordonante de urgentă au următoarele obligatii:

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

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligati să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si 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 si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului; [...]

C. Cu privire la evidenta operatiunilor:

a) să tină evidența contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor.”

Și ale art.29 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care prevede ca:

"Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

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 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), [...] determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente".

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că legislația în materia taxei pe valoarea adăugată a prevăzut în mod imperativ ca agentul economic să solicite documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora iar în cazul facturilor având înscrisă taxa pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, respectiv 50 milioane lei, cumpărătorul este obligat să solicite furnizorilor copia documentului legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului.

Din punctul de vedere al cumpărătorului, verificarea înscrisurii codului de înregistrare ca plătitor de TVA în factura emisă de furnizor, îl pune în situația de a constata calitatea de plătitor de TVA a furnizorului și implicit de a beneficia de dreptul de deducere a TVA astfel că, în situația în care nu a fost demonstrată reaua credință a cumpărătorului acesta nu este responsabil de fapta vânzătorului care a emis facturi achiziționate de la distribuitori autorizați de alte societăți comerciale decât acesta sau de faptul că vânzătorul a înscris date nereale cu privire la furnizor.

În același sens s-a pronunțat și Direcția de Legislație în Domeniul TVA din Ministerul Economiei și Finanțelor, prin adresă precizând: ***"Pentru facturile de achiziții cu o valoare a taxei pe***

valoarea adaugata mai mica de 50 milioane lei, pentru exercitarea dreptului de deducere beneficiarul trebuia sa verifice intocmirea corecta si completa a facturilor fiscale, deci inclusiv codul de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, dar nu si realitatea acestuia.”

De asemenea, se retine ca desi organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prezentat certificatele de platitor de TVA a furnizorilor “[...] **la reverificare nu au fost luate in considerare copile certificatelor privind inregistrarea ca platitor de TVA a furnizorilor deoarece nu a fost posibila verificarea autenticitatii acestora**”, fara a se precizat temeiul legal in baza caruia aceste documente nu pot fi avute in vedere la stabilirea dreptului de deducere a TVA .

Fata de cele de mai sus, se retine ca, in ceea ce priveste posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si a diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, s-a pronuntat Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.732/30.10.2007, in sensul ca :

“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, se impune sa se considere ca 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 acestei taxe.”

De asemenea, Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, precizeaza ca **“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.”**

Precum si faptul ca : **“in toate actele normative, anterioare si ulterioare adoptarii Codului fiscal in cazurile de efectuare de operatiuni de deducere a TVA este prevazuta obligativitatea de a prezenta documente justificative intocmite “legal” sau conform “legii”[...]”**

Prin Decizia nr.V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, s-a retinut ca, desi prevederile Legii

contabilitatii nr.82/991 si ale Regulamentului de aplicare a acesteia nu contineau criteriile de stabilire a mentiunilor sau informatiilor ce trebuie sa le contina documentele justificative, Legea nr.345/2002 a prevazut, in materia taxei pe valoarea adaugata, obligativitatea prezentarii de documente justificative cu specificarea expresa a mentiunilor si informatiilor pe care trebuie sa le cuprinda. Ulterior, prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-au reglementat, cu caracter unitar, atat obligativitatea prezentarii documentelor justificative, cat si mentiunile sau informatiile care trebuie sa rezulte din acestea.

Mai mult, se retine ca, si in acest caz, organele de inspectie fiscala au reiterat argumentele avute in vedere la verificarea din data de 09.07.2004, respectiv au considerat facturile fiscale ca neavand calitatea de documente justificative pentru deducerea TVA pe motiv ca au fost achizitionate de la distribuitori autorizati de catre alte societati decat furnizorii iar furnizorii inscrisi in facturi nu se regasesc in evidenta institutiilor abilitate, respectiv Oficiile registrului comertului, directiile finantelor publice, etc. sau se regasesc in listele cu societatile fantoma intocmite la nivel de judet si nu au avut in vedere certificatele de platitor de TVA ale furnizorilor, prezentate de societate la acea data, fara a avea in vedere faptul ca retinerile din decizia, care este definitiva in sistemul cailor de atac, nu trebuie sa fie contrazise prin raportul de inspectie fiscala incheiat pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite si taxe.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, faptul ca dezlegarea data problemelor de drept judecate printr-un recurs in interesul legii este obligatorie de la data pronuntarii hotararii pentru toate instantele, reiese ca organele de inspectie fiscala in mod eronat nu au acceptat la deducere TVA inscrisa in cele 27 de facturi fiscale pe motiv ca nu au calitatea de documente justificative in conditiile in care, s-a analizat si s-a constatat ca nu exista deficiente in ceea ce priveste modul de completare al facturilor fiscale iar societatea a prezentat certificatele de platitor de TVA ale furnizorilor inasa nu au fost avute in vedere deoarece nu se putea verifica autenticitatea acestora, fara sa mentioneze temeiul legal in baza caruia acestea nu pot fi considerate documente ce stau la baza acordarii dreptului de deducere a TVA.

In ceea ce priveste cuantumul TVA aferenta facturilor fiscale considerate ca neavand calitatea de documente justificative, asa cum s-a analizat la cap.1 din prezenta decizie, se retine ca necesar stabilirea cuantumului TVA aferent facturilor ce nu au calitatea de documente justificative precum si stabilirea cuantumului TVA aferenta achizitiilor ce

nu au fost utilizate pentru nevoile societatii si pentru care societatea prezinta argumente numai cu privire la modul de calcul al acesteia.

Intrucat, din documentele anexate la dosarul cauzei Directia generala de solutionare a contestatiilor nu poate stabili cu exactitate numarul facturilor fiscale despre care s-a stabilit ca nu au calitatea de documente justificative si nu poate efectua calculul TVA aferent facturilor fiscale de achizitii considerate ca nefiind utilizate pentru nevoile societatii, se va desfiinta Decizia de impunere urmand ca organele de inspectie sa procedeze la recalcularea TVA datorata si a accesoriilor aferente, in functie de cele precizate in decizie si de argumentele contestatoarei.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.4 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, art.9 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, de art.6 din Legea nr.82/1991, republicata, pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, art.25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.29 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, Decizia nr.V din 15.01.2007 a Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere pentru

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

urmand ca recalcularea obligatiilor fiscale sa fie efectuata de catre organele de inspectie fiscala in functie de cele prezentate in decizie.

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