

ROMANIA

CURTEA DE APEL BRASOV  
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA NR. 1

Dosar Nr. 3

Ședința publică din 17 aprilie 2007  
Completul compus din:

<b>PRESEDINTE</b>	-	- judecător
	-	- președinte de secție
	-	- judecator
<b>Grefier</b>	-	

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra recursurilor declarate de reclamanta SC I SRL și pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BRAȘOV și DIRECȚIA CONTROLULUI FISCAL BRAȘOV împotriva sentinței civile nr. din 19 decembrie 2006 pronunțată de Tribunalul Brașov în dosarul nr.

La apelul nominal făcut în ședință publică, la pronunțare, s-a constatat lipsa părților.

Procedura îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din 3 aprilie 2007, când partea prezentă a pus concluzii în sensul celor consemnate în încheierea de ședință din acea zi, care face parte integrantă din prezenta, iar instanța în temeiul art. 146 Cod procedură civilă pentru a da posibilitatea părților să depună la dosar concluzii scrise și în baza art.260 alin.1 Cod procedură civilă, în vederea deliberării, a amânat pronunțarea pentru 10 aprilie 2007 și respectiv pentru astăzi 17 aprilie 2007.

## CURTEA

Asupra recursului de față:

Constată că prin sentința civilă nr. 1000/2006 din 19 decembrie 2006 pronunțată de Tribunalul Brașov în dosarul nr. 4/2006 a fost admisă în parte acțiunea formulată de reclamanta SC ~~XXXXXXXXXX~~ SRL Brașov în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și Direcția Controlului Fiscal Brașov; a fost anulată în parte Decizia nr. 1000/2006 emisă de pârâta Direcția Controlului Fiscal Brașov privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de 21.000.000 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de 1.000.000 lei; au fost obligate pârâtele, în solidar, să plătească reclamantei cheltuieli de judecată în sumă de 1.000.000 lei RON, reprezentând 50% din onorariul expertului, taxa de timbru și timbru judiciar.

Pentru a pronunța această soluție instanța de fond a reținut următoarele considerente:

Potrivit probatoriului administrat și cu precădere a expertizei judiciare tehnice – contabile efectuate rezultă că mărfurile consemnate în facturile în litigiu au fost corect recepționate și înregistrate în evidența contabilă și de gestiune a reclamantei.

Cheltuielile cu marfa aprovizionată rezultă în urma vânzării ei, constatată prin operațiunile de descărcare a gestiunii, respectiv din stabilirea lunară cantitativă și valorică a cheltuielilor, adaosului de mărfuri, aspecte ce rezultă din raportul de gestiune, din TVA evidențiat în Jurnalul de vânzări, corespondența acestora cu balanțele de verificare lunară fiind apreciată de altfel prin procesul verbal de control ca fiind corectă, nefiind constatate diferențe.

Reclamanta s-a înregistrat în evidența contabilă cu documentele întocmite respectând metodologia legală în conformitate cu Legea nr.82/1991, calculând impozitul pe profit în perioada ianuarie 2000- august 2001 conform prevederilor OG nr.70/1994, iar din septembrie 2001 a calculat impozitul pe venitul microîntreprinderilor, conform OG nr.24/2001, valoarea mărfurilor din facturile în litigiu fiind evidențiată, fără a avea influență fiscală pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, venituri cărora s-a aplicat cota de 1,5%.

Expertul arată că nu s-a făcut nici o recalculare în sensul diminuării bazei impozabile cu suma de 1.000.000 lei.

Facturile în litigiu pot fi luate în calcul la determinarea impozitului pe profit pentru deductibilitatea mărfurilor având în vedere că marfa a fost efectiv recepționată și a intrat în gestiunea societății, aspect ce rezultă din NIR-urile întocmite și raportul de gestiune, iar ulterior marfa a fost vândută, veniturile corespunzătoare fiind corect evidențiate în registrul de casă, iar cheltuielile cu mărfurile vândute s-au evidențiat lunar.

Aceste aspecte – recepția mărfii, circuitul ei și cheltuielile efectuate nu au fost contestate de pârâte prin actele administrativ fiscale emise.

Din probatoriul administrat rezultă cu certitudine că facturile în litigiu nu au fost emise de furnizorii consemnați, respectiv care figurează în aceste facturi, fapt netăgăduit de reclamantă.

Ca urmare, instanța de fond a apreciat că este de netăgăduit că aceste facturi au fost procurate și utilizate din alte surse decât cele prevăzute de HG nr.831/1997 unde la art.6 se prevede că operațiunile consemnate în aceste formulare (nelegal procurate, contrafăcute etc) „nu pot fi înregistrate în contabilitate iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.

Această prevedere din actul normativ menționat este clară, lipsită de orice echivoc și în consecință nu necesită un minim efort de interpretare.

În consecință este din punct de vedere logic elementar că un bun însoțit de o factură contrafăcută, cu serii și nume aparținând altor furnizori decât cei înscriși în ele nu au calitate de bunuri cu documente legale de proveniență, respectiv cu „documente justificative”, legea interzicând în mod expres înregistrarea în contabilitate a acestor bunuri.

Nu este relevantă culpa reclamantei în cauză, deși aceasta există (cel puțin sub aspectul lipsei de vigilență, a verificării prealabile a furnizorului) deoarece răspunderea fiscală nu este echivalentă cu răspunderea delictuală civilă unde culpa constituie un element esențial, o condiție a răspunderii, dreptul fiscal fiind o ramură a dreptului administrativ, a dreptului public, iar răspunderea este obiectivă, bazată pe prezumții absolute.

Ca urmare din moment ce legea interzice înregistrarea în contabilitate a bunurilor fără documente legale de proveniență (singurele documente considerate documente justificative) orice discuție contrară frizează absurdul.

Având în vedere însă practica constantă a instanței de control judiciar, pentru considerentul că reclama a efectuat cheltuieli cu mărfurile aprovizionate instanța de fond a admis în parte acțiunea reclamantei și a anulat în parte actele administrativ fiscale atacate în ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, obligând în solidar pe pârâte în baza art.274 coroborat cu art.277 Cod procedură civilă la plata cheltuielilor de judecată în sumă de lei RON, reprezentând 50% din onorariul expertului, taxa de timbru și timbru judiciar.

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs, în termen legal, atât reclamanta SC SRL Brașov cât și pâratele Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și Direcția Controlului Fiscal Brașov.

Recurenta reclamantă SC Danata Impex SRL Brașov a solicitat admiterea recursului, modificarea în parte a sentinței atacate și rejudecând în fond, admiterea contestației formulate în totalitate și în ceea ce privește anularea

constatărilor și măsurii de plată a sumelor de lei ROL reprezentând TVA respins în mod nelegal de la deductibilitate și a sumei de lei, reprezentând dobânzi aferente TVA stabilit suplimentar.

În motivare recurenta reclamantă SC SRL Brașov a arătat că instanța de fond a interpretat greșit actul dedus judecătii și a aplicat greșit dispozițiile legale.

Recurenta a precizat că a fost de bună credință, neavând cunoștință despre faptul că furnizorii acestor facturi nu aveau dreptul să le emită și că au aflat abia cu ocazia controlului efectuat de Direcția Fiscală faptul că aceste facturi nu sunt în regulă.

Recurenta a susținut că, astfel cum rezultă și din expertiza contabilă efectuată în cauză, a înregistrat în contabilitate toate documentele justificative privind achiziționarea mărfurilor (facturi, chitanțe, NIR-uri).

Pe de altă parte, s-a susținut că aceste documente care au fost considerate ca justificative pentru impozit trebuie să aibă același caracter și pentru TVA.

Recurenta a mai arătat că instanța de fond a interpretat greșit actul dedus judecătii, reținând că reclamanta are o răspundere obiectivă bazată pe prezumții absolute. Această susținere echivalează cu îngrădirea dreptului de a contesta în instanță actele de control ale organelor fiscale.

Recurenta reclamantă SC SRL Brașov a mai invocat și motivul prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă menționând că instanța de fond nu a ținut cont de concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză. În acest raport se reține că operațiunile patrimoniale au fost corect și legal înregistrate în evidența contabilă, iar la baza înregistrării au stat documente justificative legale.

Recurentele pârâte Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și Direcția Controlului Fiscal Brașov au solicitat admiterea recursului, modificarea în parte a sentinței civile nr. din 19 decembrie 2006 pronunțată de Tribunalul Brașov în dosarul nr. 2006, în sensul respingerii acțiunii promovate.

În motivare recurentele pârâte au susținut că instanța de fond nu a ținut seama de dispozițiile art.6 din HG nr.831/1997, invocând practica judiciară în materie deși aceasta nu poate constitui izvor de drept.

Recurentele au invocat și dispozițiile art.119 din HG nr.704/1993 pentru aprobarea „Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991” care definesc noțiunea de document justificativ astfel: „Potrivit art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris ce stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind de regulă, următoarele elemente principale:

- a) – denumirea documentului;

- b) - denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) - nr. și data întocmirii acestuia;
- d) - menționarea părților care participă la efectuarea operației patrimoniale;
- e) - conținutul operației patrimoniale, iar în cazurile necesare și temeiul legal al efectuării ei;
- f) - datele cantitative și valorice aferente operației 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.”

Recurente au susținut că facturile fiscale care au făcut obiectul cauzei nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, ele neapartinând furnizorilor înscrși în ele și neavând completate toate datele cerute de formular. Facturile respective au serii și numere atribuite altor societăți decât cele înscrise pe ele, fapt confirmat de DGFP București.

Organul de control a apreciat ca nefiind deductibile fiscal cheltuielile cu bunurile achiziționate cu aceste facturi care nu îndeplinesc condiția de document justificativ. În acest sens au fost invocate prevederile art.6 lit.m din OG 217/1999 pentru modificarea și completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit.

Recurente au susținut că facturile în speță nu pot fi înregistrate în contabilitate, astfel că nici cheltuielile efective efectuate cu marfa nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, impunându-se recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat. Simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu mărfurile înscrise în aceste facturi fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

În drept au fost invocate dispozițiile art.304 pct 9 Cod procedură civilă.

Intimata DGFP Brașov a depus la dosar întâmpinare la recursul declarat de recurenta reclamantă SC Danata Impex SRL solicitând respingerea acestuia ca nefondat.

Au fost invocate dispozițiile art.19 din OG nr.17/2000, privind taxa pe valoarea adăugată, precum și Legea nr.345/2002, aplicabilă de la data de 1 iunie 2002.

La dosar recurenta reclamantă SC Danata Impex SRL Brașov a depus înscrșuri (filele 25 – 37) respectiv adresa nr. 34577/101/01/2017 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a comunicat Decizia nr. 77/2017 privind soluționarea contestației, decizie atașată în copie la adresa menționată.

Examinând cauza prin prisma motivelor de recurs invocate și a dispozițiilor art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, instanța de control judiciar constată că recursurile promovate împotriva sentinței civile nr. 1000/2017 din 19 decembrie

2006 pronunțată de Tribunalul Brașov în dosarul nr. 2006 sunt nefondate.

Prin procesul – verbal de control nr.4093/29.04.2004 s-a reținut că în perioada 1 septembrie 2001 – 31 august 2003 SC SRL a efectuat operațiuni comerciale, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă, pe baza unor documente care nu sunt considerate justificative. Pe cale de consecință, s-a stabilit în sarcina recurenteii reclamante SC SRL obligația de a achita TVA în sumă de lei, dobânzi suplimentare TVA în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei și dobânzi suplimentare impozit pe profit în sumă de lei.

Împotriva acestui proces-verbal de control recurenta reclamantă SC SRL a formulat contestație. Prin decizia nr. 2005 a DGFP Brașov s-a respins această contestație cu privire la sumele sus menționate.

În mod corect instanța de fond a anulat în parte procesul verbal de control nr. 4093/29.04.2004 încheiat de DCF Brașov și Decizia nr. 2005 emisă de DGFP Brașov cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei. Pe cale de consecință a fost menținută în sarcina recurenteii reclamante SC SRL obligația de a achita TVA și dobânzi aferente acestora.

Toate dispozițiile legale aplicabile (OUG nr. 17/2000; Legea nr. 345/2002) definesc TVA ca un impozit indirect asupra consumului, cu caracter general calculată și aplicată în fiecare stadiu al circulației bunurilor și serviciilor de la producția primară până la stadiul consumului final. Taxa pe valoarea adăugată are următoarele caracteristici: este un impozit direct general; un impozit neutru față de prețuri; unic (dar cu plata fracționată); are un caracter universal (se aplică tuturor bunurilor, lucrărilor și serviciilor din economie). Taxa se aplică asupra valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic și reprezintă un venit la bugetul de stat.

Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor destinate realizării de operațiuni taxabile. Taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor ce i-au fost livrate de către o altă persoană impozabilă plătitor de TVA.

Regimul juridic al TVA și al sistemului de deducere al TVA este aproximativ la fel reglementat în dispozițiile legale aferente speței, corect reținute de organul de control fiscal.

Reclamanta a achitat bunurile și TVA aferentă acestora (acest aspect rezultă din contabilitate), dar furnizorii săi nu au plătit la rândul lor TVA către bugetul de stat aferent bunurilor livrate prin facturi care nu au fost legal emise.

Aceasta este o concluzie ce reiese din verificarea ulterioară efectuată de DGFP București – facturile nu au fost alocate furnizorilor înscrși în ele sau aveau numere care nu figurau în plaja de înscriere și numere alocate de Imprimeria Națională RA.

Facturile în discuție cuprind toate datele prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (denumire, adresă, cod fiscal pentru furnizor și beneficiar, data emiterii, denumirea bunurilor livrate, cantitatea, valoarea bunurilor fără TVA și valoarea TVA etc. ), conform celor susținute de organul de control fiscal și de reclamanta recurentă, deci au aparența de „document justificativ” în sensul legii nr. 82/1992. Facturile au fost înregistrate în contabilitate, respectându-se reglementările legale.

Condiția pe care nu o îndeplinesc acestea este aceea ca furnizorul să fie plătitor de TVA deci să fi plătit către bugetul de stat TVA-ul achitat de reclamantă către ea, ca la rândul ei reclamanta să poată beneficia de dreptul de deducere.

Față de caracteristicile TVA de impozit indirect pe circulația mărfurilor care se încasează prin prețul mărfurilor, nu are relevanță buna-credință a reclamantei, aspect ce a fost reținut și de instanța de fond. Recurenta reclamantă se poate îndrepta împotriva furnizorilor incorecți pentru a-și recupera aceste sume (TVA suplimentar și dobânzi aferente).

Pentru aceste considerente, Curtea constată că motivele invocate de recurenta reclamantă SC J Brașov sunt neîntemeiate.

Pe de altă parte, impozitul pe profit este un impozit direct, personal. Profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile (încasările) obținute din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, într-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Prețul mărfurilor achiziționate este o cheltuială efectuată pentru realizarea veniturilor. Reclamanta a cumpărat mărfuri pe bază de facturi fiscale emise de furnizori, marfa a fost recepționată și, de asemenea, înregistrată în evidența contabilă, aspect constatat atât de organele fiscale, cât și de expertul desemnat să efectueze raportul de expertiză. Facturile fiscale justifică operațiunea comercială înregistrată, aprovizionarea cu mărfuri fiind efectuată în baza unor documente care însoțesc marfa – avize de însoțire a mărfii. Facturile respectă condițiile de formă cerute de legea în vigoare la acea dată. Chiar pentru organele fiscale a fost foarte greu să stabilească neregulile privind numărul facturilor (apelând la DGFP București).

Pentru un comerciant, cu toate diligențele depuse, ar fi fost practic imposibil să descopere aspectele semnalate în actul de control.

Art.6 lit. m din OG nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr. 70/1994 privind impozitul pe profit; apoi art. 9 alin. 7 lit. j din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit și în prezent art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevăd că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în

contabilitate care nu au la bază un act justificativ potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Conform art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991, „orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”. Regulamentul de aplicare a Legii nr. 82/1991 (HG nr. 704/1993) în pct. 119 prevede cu caracter supletiv, faptul că de regulă documentele justificative cuprind elementele enumerate exemplificativ fără a fi prevăzută vreo sancțiune expresă, specifică, mai cu seamă în cazul în care mențiunile ce lipsesc nu pot conduce la ideea că operațiunea economică în discuție nu ar fi fost desfășurată.

Mențiunile pe care trebuie să le cuprindă un „document fiscal justificativ” sunt stabilite cu caracter imperativ începând cu anul 2004 când prin art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 – Codul fiscal – au fost prevăzute expres informațiile necesare pe care trebuie să le conțină un astfel de act. Această normă imperativă nu este însă aplicabilă raporturilor juridice născute anterior sub imperiul actelor normative menționate (OG nr. 217/1993; Legea nr. 414/2002 coroborate cu prevederile Legii nr. 82/1991).

În raportul de expertiză s-a reținut că în speță „la momentul achiziției mărfurilor respective, documentele „susceptibile a fi ireale” reprezintă documente justificative pentru evidența contabilă, neexistând suspiciuni că ar fi ireale și nefiind obligația cumpărătorului de a verifica furnizorul cu privire la modul de procurare a documentelor fiscale tipizate”.

Printre principiile fiscalității în dreptul român se reține și cel al certitudinii impunerii, respectiv ca fiecare contribuabil să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce-i revine. Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună credință, în scopul realizării cerințelor legii.

Un alt aspect ce trebuie remarcat este că din Rezoluția din 17 februarie 2005 (fila 23 dosar nr. 1005 al Tribunalului Brașov) a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brașov s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de făptuitorul nr. 1005 sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art.10 alin.1, art.11 lit. b, e din Legea nr.87/1994 republicată, art.290 Cod penal, art.292 Cod penal, art.266 pct.2 din Legea nr.31/1990, având în vedere că acesta nu a cunoscut faptul că facturile fiscale nu îndeplineau condiția de document justificativ fiind emise de alte societăți decât cele care le-au ridicat de la distribuitorii autorizați.

Pentru aceste considerente, Curtea în baza art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă raportat la art. 304 pct. 9 și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă va respinge recursurile declarate împotriva sentinței civile nr. 1005/19 decembrie 2006 a Tribunalului Brașov.

Fără cheltuieli de judecată.

SRI  
Direc  
dec  
nr.2



ății nr.  
„orice  
nscris  
ea de  
G nr.  
egulă  
ă a fi  
care  
ă în  
iscal  
prin  
zute  
act.  
ute  
nr.  
tul  
ntă  
fi  
la  
al  
și  
le  
ii  
5  
i  
e  
l

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE**

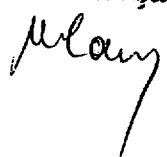
Respinge recursurile declarate de reclamanta SC SRL Brașov și pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și Direcția Controlului Fiscal Brașov împotriva Sentinței civile nr. 1000/2006 din 19 decembrie 2006 pronunțată de Tribunalul Brașov în dosarul nr. 1000/2006.

Fără cheltuieli de judecată.

**Irevocabilă.**

Pronunțată în ședința publică, astăzi 17 aprilie 2007.

**Președinte,**



**Judecător,**



**Judecător,**



**Grefier**

