



Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR NR. 25/216/2004

DECIZIA NR. 19/21.02.2005

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L. , inregistrata la D.G.F.P.
Bistrita - Nasaud sub nr. 24891/30.11.2004.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Garda Financiara Sectia Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia depusa de S.C. X S.R.L..

Contestatia vizeaza masurile stabilite prin procesul verbal nr. 3023/22.08.2003 incheiat de catre organele de control ale Garzii Financiare - Sectia Bistrita - Nasaud, act prin care s-a stabilit in sarcina petentei obligatii bugetare de plata, suplimentare, in suma totala de S lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (S1 lei) si majorari calculate pentru plata cu intarziere a sumelor datorate (S2 lei).

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate la art. 174, 176 si 178 din Codul de procedura fiscala – republicat si, drept urmare Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra contestatiei.

Se impune de precizat ca actul de control care face obiectul contestatiei a fost transmis de catre Garda Financiara-Sectia Bistrita-Nasaud organelor abilitate de lege in vederea efectuarii cercetarilor si constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii de evaziune fiscala si fals intelectual prevazute de art. 13 din Legea nr. 87/1994 si art. 37 din Legea nr. 82/1991 – republicata (adresa de trimitere nr. 3097/29.08.2003 - filele 22 la 23

In aceste conditii, in temeiul art. 10 alin. (1) din O.U.G. nr. 13/2001, prin Decizia nr. 221/24.09.2003 (filele 32 la 34) s-a decis suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa, in conformitate cu art. 10 alin. (2) din O.U.G. nr. 13/2001, urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii.

Prin adresa nr. 103882/BN/29.11.2004 (fila 37 la 39), inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 24891/30.11.2004, Garda Financiara Sectia Bistrita-Nasaud ne sesizeaza ca in dosarul penal nr. 474/P/2003 privind pe administratorii S.C. X S.R.L., X1 si X2, Parchetul de pe langa Tribunalul Bistrita-Nasaud prin Ordonanta din 22.09.2004 a dispus neinceperea urmaririi penale, pentru infractiunile de evaziune fiscala si fals intelectual, intrucat din probele administrate a rezultat ca faptele nu intrunesc elementele infractiunilor mentionate, in cauza neexistand un prejudiciu. In aceste conditii se solicita repunerea pe rol a contestatiei a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr. 221/24.09.2003.

In vederea completarii documentatiei aflate in dosarul cauzei, prin scrisoarea nr. 24891/06.12.2004 (fila 40) s-a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul Bistrita-Nasaud copia Ordonantei din 22.09.2004, aceasta fiind anexata la dosar si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 25679/10.12.2004 (filele 42 la 46).

Prin scrisoarea nr. 24891/14.12.2004 (fila 50) s-a solcitat petentei transmiterea la dosarul cauzei a unei copii lizibile dupa raportul de expertiza financiar-contabila efectuat in dosarul nr. 474/P/2003, acest document, impreuna cu alte documente relevante in cauza, fiind transmise, anexate la filele 51 la 86 si inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 26453/22.12.2004.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a cererii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin cererea (fila 25) inregistrata la Garda Financiara - Sectia Bistrita-Nasaud sub nr. 3178/05.09.2003, transmisa spre solutionare si inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 15418/15.09.2003 (fila 28), S.C. X S.R.L. , formuleaza contestatie impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 3023/22.08.2003, solicitand anularea acestora si exonerarea de la plata obligatiilor suplimentare stabilite, in suma totala de S lei, in componenta aratata mai sus.

In sustinerea contestatiei se motiveaza urmatoarele:

In calitate de agent economic cumparator, petenta **arata ca nu avea nici o calitate de a verifica daca furnizorii inscrisi** in facturile fiscale de livrare a bunurilor erau inregistrati la Oficiile Registrului Comertului, necunoscand ca acestea reprezinta firme fictive si societati de tip "fantoma".

Facturile fiscale mentionate in actul de control, in opinia petentei, reprezinta documente legale, sunt inregistrate in evidenta contabila a societatii iar bunurile cumparate au fost receptionate si vandute tot pe baza de documente legale, apreciind ca bugetul statului nu a fost prejudiciat.

II. Prin procesul verbal nr. 3023/22.08.2003 (filele 19 la 21) organele Garzii Financiare - Sectia Bistrita-Nasaud stabilesc suplimentar in sarcina S.C X S.R.L. , pentru anul 2002, taxa pe valoarea adaugata in suma de S1 lei, iar pentru plata cu intarziere catre buget a acestei sume calculeaza majorari de intarziere in cuantum de S2 lei.

Controlul efectuat a determinat verificarea incrucisata a facturilor de cumparari emise de societatile comerciale furnizoare: Y S.R.L. Covasna, Z S.R.L. Tirgu Mures si W S.R.L. Arad.

Din cuprinsul raspunsurilor primite de la Sectiile Garzii Financiare din Judetele respective organul de control consemneaza urmatoarele:

- S.C. Y S.R.L. nu se regaseste inregistrata in evidentele Oficiului Registrului Comertului Covasna, fiind firma "fantoma";

- S.C. Z S.R.L. Tirgu Mures nu a avut relatii comerciale cu agenti economici din Judetul Bistrita-Nasaud, iar facturile in cauza nu au fost achizitionate de respectiva societate;

- S.C. W S.R.L. Arad nu a desfasurat activitate in anul 2002 iar facturile fiscale emise in numele acesteia au fost ridicate, de la D.G.F.P. Arad, de catre Asociatia Familiala Q din judetul Arad.

Se concluzioneaza, astfel, ca aceste documente nu contin date reale cu privire la furnizor iar prin inregistrarea lor in evidenta contabila a petentei au fost majorate artificial costurile cu suma de C lei si taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de S1 lei, diminuandu-se in acest mod taxa de plata cu aceeasi suma.

Cat priveste cheltuielile considerate nedeductibile fiscal din profitul impozabil, se precizeaza ca societatea beneficiaza de scutire de la plata impozitului pe profit intrucat detine certificat de investitor in zona defavorizata.

Se invoca in sustinerea constatarilor prevederile Legii nr. 82/1991 - republicata, O.U.G. nr. 17/2000 (aplicabila in speta pana la 31.05.2002), modificata prin Legea nr. 547/2001, Legea nr. 87/1994 si Legea nr. 345/2002 (aplicabila de la 01.06.2002).

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si actele normative incidente in speta, se retin urmatoarele:

Asa cum se retine in cuprinsul actului de control, organele Garzii Financiare-Sectia Bistrita-Nasaud constata ca S.C. X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila un numar de 10 facturi fiscale privind aprovizionarea cu diverse bunuri (cherestea si mijloace fixe - gateri), documente emise in anul 2002. Verificarea incrucisata efectuata in cauza releva faptul ca, una dintre societatile comerciale furnizoare, emitenta a facturilor fiscale nu se regaseste inregistrata in evidentele Oficiului Registrului Comertului, fiind catalogata ca firma "fantoma", intr-un caz furnizorul respectiv nu a avut relatii comerciale cu agenti economici din Judetul Bistrita-Nasaud, iar facturile nu au fost achizitionate de respectiva societate, iar in cel de-al treilea caz furnizorul nu a desfasurat activitate in anul 2002, constatandu-se ca facturile emise in numele acestei societati au fost ridicate de catre alt agent economic.

Concluzionandu-se ca aceste documente nu contin date reale cu privire la furnizor si, ca atare, nu indeplinesc conditiile de documente justificative de inregistrare in contabilitate s-a procedat la excluderea de la deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile respective stabilindu-se obligatia de plata in sarcina petentei in cuantumul mentionat anterior, inclusiv majorarile de intarziere aferente, iar cu privire la costurile, care in speta au fost majorate artificial pentru calculul profitului impozabil, organul de control precizeaza ca societatea beneficiaza de scutirea de la plata a impozitului pe profit motivat de faptul ca detine certificat de investitor in zona defavorizata.

Potrivit Ordonantei organului de urmarire, inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 25679/10.12.2004 (filele 42 la 45) rezulta ca Parchetul de pe langa Tribunalul Bistrita-Nasaud a dispus scoaterea de sub urmarirea penala a administratorilor S.C. X S.R.L., X1 si X2, cercetati sub aspectul savarsirii infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de art. 13 din Legea nr. 87/1997 si fals intelectual prevazuta de art. 40 din Legea nr. 82/1991.

Astfel, din cuprinsul ordonantei rezulta ca, in urma audierii administratorilor societatii in legatura cu operatiunile de aprovizionare derulate, societatea a desfasurat activitati de comercializare si prelucrarea, respectiv, revanzarea de material lemnos,

situatie in care in repetate randuri au fost acceptate livrari la domiciliu, cu diverse mijloace de transport, de material lemnos si doua gatere. Pe baza facturilor fiscale si avizelor de expeditie lasate la societate de furnizori s-au intocmit note de intrare-receptie, iar plata contravalorii bunurilor s-a efectuat in numerar prin caseria unitatii **pe baza chitantelor operate in registrul de casa.** Se arata ca materialul lemnos, dupa prelucrare, a fost valorificat prin vanzare, precizandu-se ca modalitatea de lucru consemnata a fost confirmata de martorii audiati in cauza.

Se consemneaza, de asemenea ca, in cauza s-a efectuat si o expertiza contabila prin care s-a concluzionat ca intrarile de bunuri au fost reale, acestea au fost receptionate, s-au evidentiat in note de predare restituire, bonuri de consum, rapoarte de productie, facturi de vanzare, documente operate in jurnalele de cumparari si vanzari, din acestea rezultand achizitionarea cantitatii de 407,96 mc material lemnos si vanzarea dupa prelucrare a cantitatii de 374,95 mc, diferenta de 33,01 mc reprezentand pierderi. De asemenea, la verificarile efectuate, au fost identificate mijloacele fixe procurate (doua gatere).

Fata de cele aratate se precizeaza ca, citam "Pin urmare nu se poate concluziona ca aprovizionarile au fost fictive si ca in mod nelegal s-a evidentiat suma de 133.069.350 lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata cu consecinta **creerii** unui prejudiciu, motiv pentru care, in cauza se vor aplica prevederile art. 10 lit.d) din Codul de procedura penala si se va confirma propunerea neinceperii urmaririi penale fata de numitii X1 si X2, pentru infractiunile de evaziune fiscala prevazuta de art. 13 din Legea nr. 87/1994 (nemodificata) si respectiv fals intelectual prevazut de art. 40 din Legea nr. 82/1991- republicata, care oricum ar fi fost absorbita."

Se retine ca administratorii societatii au fost indusi in eroare de catre reprezentantii furnizorilor, care au consemnat in facturile fiscale emise, in numele unei societati comerciale care nu exista, nu au avut activitate sau care nu au avut relatii comerciale cu petenta, situatie in care se apreciaza ca repsonsabilitatea pentru astfel de fapte revine exclusiv celor care au intocmit documentele fictive, sens in care s-a dispus disjungerea cauzei penale. Se precizeaza ca expertiza grafica efectuata in cauza demonstreaza in mod cert ca facturile nu au fost scrise de administratorii societatii petente.

Precizand ca avem rezerve cu privire la aprecierea organelor de urmarire vizand existenta sau nu a prejudiciului produs statului constand in obligatii fiscale, respectiv taxa pe valoarea adaugata, mentionam ca prin ordonanta data s-a confirmat ca administratorii societatii S.C. X S.R.L. nu au savarsit infractiunile de evaziune fiscala si fals intelectual.

Daca conditiile pentru angajarea raspunderii penale nu au fost intrunite, asa cum rezulta din Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Bistrita-Nasaud, data in dosarul nr. 474/P/2003 (filele 42 la 45), nu acelasi lucru se poate sustine in planul raporturilor juridice fiscale in ceea ce priveste obligatia de plata privind taxa pe valoarea adaugata, obligatie derivata din tranzactiile derulate si consemnate in documentele emise de furnizori fictivi, documente insusite si acceptate de contestatoare.

Pentru a retine, fundamenta si dispune masurile din actul de control, organele Garzii Financiare-Sectia Bistrita-Nasaud constata ca au fost incalcate prevederile

Legii nr. 82/1991- republicata, O.U.G. 17/2000, modificata prin Legea nr. 547/2001, Legea nr. 87/1994 si Legea nr. 345/2002.

Legea contabilitatii nr. 82/1991- republicata si modificata – referindu-se la documentele justificative, la art. 6, aliniatele (1) si (2) prevede:

(1)“Orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

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

Punctul 119 din Regulamentul de aplicare a Legii Contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, precizeaza la litera b) ca, documentele justificative cuprind de regula, printre alte elemente principale, si acela privind “ denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul”.

Prin urmare se impune precizarea ca, potrivit alin. (2) al art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991- republicata, documentele justificative angajeaza, pe de o parte, raspunderea celor care le-au intocmit, vizat si aprobat, (in cazul in speta a emitentilor documentelor), iar pe de alta parte, raspunderea persoanelor care le-au inregistrat in contabilitate, ceea ce impunea ca inainte de confirmare si operarea documentelor in evidentele societatii primitive, sa fie verificate de catre acestea din punct de vedere al autenticitatii elementelor principale ale documentelor justificative printre care si acela vizand denumirea si sediul unitatii patrimoniale care a intocmit sau emis respectivele documente. Aceste demersuri se impuneau cu atat mai mult cu cat in majoritatea tranzactiilor constatate ca fiind perfectate cu firme fictive sau care nu au avut efectiv relatii comerciale cu petenta, obiectul acestora consta in livrari de material lemnos.

Actul normativ general prin care s-au aprobat modelele formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si normele metodologice de intocmire si utilizare a acestora este H.G. nr. 831/12.12.1997, care la art. 6 dispune:

“ Procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in prezenta hotarare sunt interzise. Operatiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documente legale de provenienta”.

In raport de aceste reglementari precum si a celor speciale referitoare la circulatia materialului lemnos, se constata ca toate cele 10 facturi fiscale nu pot constitui documente justificative de inregistrare in contabilitate pentru urmatoarele considerente:

Cele 10 facturi fiscale contin date fictive in ceea ce priveste unul din elementele esentiale ale oricarui document justificativ si anume, “denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul”. Referitor la aceste documente fiscale in trei cazuri s-a constatat si probat ca furnizorul de bunuri (S.C. Y S.R.L. Covasna) indicat in facturile emise nu se regaseste inregistrat in evidentele Oficiului Registrului Comertului, fiind firma “ fantoma”, in alte trei cazuri societatea furnizoare (S.C. Z S.R.L. Tirgu Mures) trecuta in facturile fiscale nu a avut relatii

comerciale cu S.C. X S.R.L. iar intr-un numar de patru facturi furnizorul inregistrat in ele (S.C. W S.R.L. Arad) nu a desfasurat activitate in anul 2002, imprimatale de facturi emise in numele acestuia fiind ridicate de la D.G.F.P. Arad de catre o alta firma din judet. Pe cale de consecinta este logic ca aceste documente justificative sa fie in mod real lipsite de un element principal (denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul), ceea ce face ca ele sa-si piarda caracterul de "document justificativ" in sensul art. 6 din Legea nr. 82/1991- republicata, coroborat cu pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii si a normelor specifice in domeniul circulatiei materialului lemnos la care se vor face referiri ulterior.

Avand in vedere inexistenta uneia din partile care figureaza (fictiv) ca participante la respectivele tranzactii, continutul raporturilor juridice comerciale reflectate in cele 10 facturi, in mod practic si efectiv, nu puteau fi realizate.

Cat priveste taxa pe valoarea adaugata este de retinut ca operatiunile de livrare inscrise in cele 10 facturi fiscale nu pot fi cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata intrucat persoanele juridice furnizoare neexistand, nu au nici calitatea de "persoane impozabile"- " contribuabili" in sensul art. 2 alin. (2) din O.U.G. nr. 17/2000 si art. 1 alin. (2) lit.b) din Legea nr. 345/2002. In aceste conditii facturile intocmite nu sunt documente legale care fac dovada taxei pe valoarea adaugata de dedus, in conformitate cu art. 19 alin. (1) lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000 si art. 24 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002.

Potrivit normelor legale precitate, pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu facturi sau documente legal aprobate, emise pe numele sau, **de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.**

Fata de aceste reglementari este evident ca documentele contestatoarei (cele 10 facturi fiscale) au fost emise de persoane neimpozabile sau care au avut relatii cu petenta (o societate comerciala furnizoare este inexistenta, una care nu a avut relatii comerciale cu agenti economici din Judetul Bistrita-Nasaud si alta care nu a desfasurat activitate in anul 2002, iar la doi dintre acesti furnizori imprimatale emise in numele acestora au fost ridicate de la organele fiscale de catre alti agenti economici) si in consecinta nu puteau fi folosite ca acte de justificare a taxei pe valoarea adaugata.

Pe de alta parte, intrucat taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile intocmite, in care furnizorii sunt societati fictive, nu a fost si nu putea fi colectata real si efectiv, intrerupandu-se prin manopere frauduloase circuitul firesc al acestui impozit, este limpede ca prin deducerea de catre petenta a taxei pe valoarea adaugata aferenta celor 10 facturi fiscale, s-a produs un prejudiciu cert bugetului de stat.

Daca tinem seama ca, in conformitate cu prevederile art. 18 din O.U.G. nr. 17/2000, coroborat cu pct. 10.1 din H.G. nr. 401/2000, respectiv, art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002, coroborat cu art. 59 din H.G. nr. 598/2002, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul in care aceasta este exigibila la furnizori si/sau prestatori, conditie neindeplinita in cazul in care furnizorul nu exista, apreciem ca masura dispusa de organele de control cu privire la acest impozit este legala.

Daca analizam detaliat, asa cum s-a aratat mai sus, obligatiile derivate din tranzactiile derulate si consemnate in documentele emise de furnizori “firme fantoma”, motivarile aduse de petenta cu privire la raspunderea pentru intocmirea documentelor primare si a indeplinirii conditiilor de fond si de forma ale acestora, sunt nejustificate in sensul ca, in raport cu natura si obiectul comertului precum si cu normele legale care reglemnteaza circulatia materialului lemnos, cumparatorului ii reveneau o serie de obligatii care, in cazul analizat, au fost ignorate aproape in totalitate de catre administratorii petentei, facand astfel posibila realizarea unor tranzactii cu persoane juridice “inexistente” sau agenti economici in numele carora au fost emise in fals facturi fiscale privind denumirea si sediul acestora, tranzactii care (in raport cu acesti furnizori) sunt caracterizate si de catre organele de urmarire ca fiind reflectate in documente fictive.

Cele de mai sus sunt sustinute de urmatoarele:

Cu referire la circulatia si controlul circulatiei materialelor lemnoase, in baza art. 10 din O.G. nr. 96/1998 – republicata in temeiul art. III din Legea nr. 75/2002 privind reglementarea regimului silvic si administrarea fondului forestier national, au fost emise, printre altele, si H.G. nr. 735/21.10.1998 prin care s-au aprobat instructiunile de urmat in aceasta materie.

In cuprinsul Capitolului I al Instructiunilor, intitulat “Documentele de insotire folosite la transportul materialelor lemnoase si eliberarea acestora”, sunt reglementate nu numai obligativitatea insotirii transporturilor materialelor lemnoase de anumite documente ci si modul lor de folosire si completare astfel ca acestea sa **asigure certitudinea legalitatii provenientei materialului lemnos.**

Conform art. 1 din Instructiuni “.....materialele lemnoase se pot transporta de la locul de recoltare sau depozitare, insotite obligatoriu de documente de insotire, pe toata durata transportului, din care sa rezulte cu certitudine legalitatea provenientei acestora”.

Cu mentiunea ca in categoria materiale lemnoase intra, potrivit art. 2 lit.a). din instructiuni, si cheresteaua si ca potrivit literei c). a aceluasi articol, prin provenienta materialelor lemnoase se intelege sursa de unde au fost obtinute acestea, respectiv: “paduri proprietate publica sau privata; vegetatie forestiera; centrele de sortare, prelucrare si depozitare de materiale lemnoase” , este de remarcat faptul ca documentele prezentate de contestatoare, respectiv avizele de expeditie, au fost acceptate ca acte justificative desi au fost intocmite si completate cu incalcarea dispozitiilor imperative ale normelor legale la care am facut referire.

Astfel, potrivit art. 3 lit. c). din Instructiuni “ Avizul de expeditie este utilizat pentru justificarea provenientei materialelor lemnoase expediate in baza unui contract sau a unei comenzi, pe timpul transportului cu orice mijloc, precum si de catre unitatile autorizate sa receptioneze si sa prelucreze materiale lemnoase. Mentionam ca spre deosebire de regulile generale privind incheierea contractelor, din economia intregii reglementari speciale dar mai ales in conformitate cu art. 5 lit. h). din ultima teza, coroborat cu art. 3 alin. (1) lit. c), in cazul tranzactiilor cu materiale lemnoase rezulta indubitabil ca incheierea contractelor sau lansarea comenzilor avand ca obiect astfel de operatiuni trebuie obligatoriu perfectate in forma scrisa, numai asa explicandu-se de ce legiuitorul a impus inscrierea in avizul de expeditie a numarului

de contract sau al comenzii in baza careia se face expeditia. De altfel, rigurozitatea formalismului in astfel de tranzactii, subordonat scopului unic, respectiv acela al verificarii provenientei legale a materialului lemnos, este data si de prevederile art. 3 alin. (1) lit. c). ultima teza, conform caruia “pentru agentii economici care achizitioneaza materiale lemnoase, avizul de expeditie va fi insotit in mod obligatoriu de borderoul de achizitie in baza caruia a fost eliberat”. Cu alte cuvinte, la primirea materialului lemnos, petenta trebuia sa solicite, in afara de faptul ca era obligatorie verificarea completarii avizelor cu toate datele prevazute de normele legale, si anexarea documentului (borderoului) prin care furnizorul proba procurarea legala a acestor formulare. Era inca un demers ce nu a fost urmat de contestatoare, care alaturi de celelalte, puteau preveni incheierea tranzactiilor cu firme “fantoma”.

Potrivit art. 4 alin. (2) din Instructiuni “completarea datelor pe formularele respective (este vorba de documentele de insotire) se va face cu pixul cu pasta, citet, fara stersaturi sau adaugiri ulterioare”, iar art. 5 prevede datele obligatorii ce trebuie sa le contina documentele de insotire.

In virtutea reglementarilor legale precitate rigurozitatea si exigentele intocmirii si completarii acestor documente sunt atat de ridicate incat, data emiterii lor, ziua si ora plecarii transportului cu materiale lemnoase, se va inscrie in cifre si litere.

Conform art. 10 alin. (2) din Instructiuni “materialele lemnoase neinsotite pe durata transportului de documentele prevazute la art. 3 sau insotite de alte exemplare decat originalul tipizat, precum si cele insotite de documente completate necorespunzator vor fi retinute si date in custodie de organele de control competente, pentru stabilirea provenientei lor, potrivit prevederilor art. 78 alin. (1) si ale art. 79 ali. (1) din Codul silvic.

Daca in termen de 24 ore provenienta legala a materialelor lemnoase retinute nu a putut fi justificata pe baza de acte doveditoare acestea, potrivit art. 15 alin. (4) din instructiuni , vor fi confiscate, in conditiile legii”.

Din analiza textelor normative precitate, cu precadere a celor vizand regimul de circulatie a materialelor lemnoase, rezulta importanta pe care o acorda legiuitorul intocmirii fara fisuri a documentelor justificative ce insotesc astfel de bunuri, astfel incat legalitatea provenientei acestora “sa rezulte cu certitudine”, cu precizarea ca derularea unor astfel de tranzactii este atat de minutios reglementata incat, inca din faza demararii lor se impunea in mod imperativ incheierea de contracte sau comenzi in care participantii la raportul juridic comercial se identificau reciproc, astfel ca posibilitatea finalizarii actului de vanzare-cumparare intre persoane fizice sau juridice necunoscute este exclusa.

Nici o circumstanta nu poate fi invocata sau admisa de la regimul strict impus circulatiei materialelor lemnoase, atat sub aspectul realitatii tranzactiilor cat si a reflectarii fidele a acestor operatiuni in documentele primare, fapt pentru care avand in vedere imprejurarile concrete in care au fost incheiate si derulate aprovizionarile de catre contestatoare, prezumtia bunei credinte se impune a fi eliminata cu desavarsire. A insusi aceasta prezumtie ar echivala, asa cum s-a aratat anterior, cu a accepta comportamentul culpabil al petentei constand in actiuni realizate sau omisiuni evidente in ceea ce priveste respectarea normelor legale care reglementeaza domeniul circulatiei materialelor lemnoase cu consecinte multiple in plan fiscal.

Din acest punct de vedere documentele primare - fictive - acceptate de petenta, intocmite cu incalcarea flagranta a normelor imperative nu pot constitui, in sensul Legii nr. 82/1991, dar mai ales in sensul Instructiunilor aprobate prin H.G. nr. 735/1998, acte justificative in baza carora sa fie receptionate si sa se inregistreze in evidenta financiara si de gestiune materialele lemnoase. Conform prevederilor art. 10 alin. (2) din Instructiunile aprobate prin H.G. nr. 735/1998 materialele lemnoase insotite de documente completate necorespunzator nu-si vor produce efectele pana cand nu se va stabili provenienta legala a acestor bunuri. Intrucat contestatoarea nu a facut cel mai elementar demers in a verifica realitatea si legalitatea documentelor de insotire pentru a stabili provenienta materialului lemnos achizitionat, acceptand cu o usurinta acte fictive, este limpede ca vinovatia acesteia nu poate fi pusa la indoiala dupa cum nici culpa, cu consecintele pagubitoare pentru bugetul statului, nu poate fi transferata exclusiv asupra persoanelor neidentificate sau a firmelor "fantoma".

Fata de cele prezentate anterior constatam ca, in cazul analizat, documentele de insotire (avizele de expeditie – filele nr. 69,71,73,75,78,79,84) au fost acceptate de contestatoare desi nu erau completate cu toate datele cerute de formular si de normele legale precitate lipsind astfel, dupa caz, data si ora expditiei (inscrierea acesteia in cifre si litere), numarul contractului sau al comenzii, datele privind provenienta materialului lemnos (partida, padurea, parchetul, ocolul silvic,...), intr-un singur caz pentru factura fiscala nr. 4384074/02.06.2002 (fila 6 si 76 din dosarul cauzei) nu exista la societate aviz de expeditie pentru cheresteaua de fag facturata in cantitate de 36,2 m.c., document care de altfel nu se regaseste in scris nici in cuprinsul facturii, iar pe doua din avizele de expeditie (filele 79 si 84) la emitent nu exista inscrise nici un fel de date.

De asemenea, s-au acceptat de petenta cinci avize de expeditie cu toate ca datele analitice de identificare ale furnizorilor nu erau completate cu "pixul cu pasta" ci prin aplicarea unor stampile dreptunghiulare a caror continut s-a dovedit a fi fals. Or, cum ratiunea reglementarilor aprobate prin H.G. nr. 735/1998 a fost tocmai de a se preveni actele de comert sau orice alt tip de tranzactii cu materiale lemnoase a caror provenienta legala nu este justificata, apreciem ca printr-o minima diligenta petenta putea sa verifice realitatea datelor inscrise in documente, iar prin prisma dispozitiilor legale amintite, avea si obligatia sa urmeze si un astfel de demers.

Din acest punct de vedere apararile formulate de petenta (insusite facil si neintemeiat de expertiza contabila) conform carora documentele primare (avizele de expeditie si facturile) indeplinesc conditiile de valabilitate, precum si faptul ca **in acestea nu au fost inscrise date fictive**, nu pot fi primite intrucat, asa cum s-a aratat mai sus, administratorii firmei, cu experienta in domeniu, puteau si trebuia sa observe neregularitatile evidente ale modului cum au fost intocmite avizele de insotire pentru materialul lemnos, aspect care a fost insa ignorat, acceptandu-se cu o usurinta nepermisa primirea de bunuri, cu regim special de circulatie, justificate de documente primare completate cu incalcarea normelor imperative despre care s-a facut vorbire. Tinand cont de aceste date este evidenta grava culpa a administratorilor societatii, aceasta tinand seama ca au fost nesocotite normele legale speciale privitoare la obligativitatea verificarii indeplinirii conditiilor de fond si de forma a documentelor justificative care consemneaza asemenea tranzactii, **mai cu seama a celor**

referitoare la legalitatea provenientei materialului lemnos si realitatea furnizorilor.

In legatura cu acest aspect sunt surprinzatoare concluziile expertizei care nu fac nici o referire la modul de respectare a dispozitiilor legale speciale (H.G. nr. 735/1998), invocand normele generale (Legea contabilitatii), desi in asemenea cazuri (circulatia materialului lemnos), potrivit principiului “specialia generalibus derogant”, normele speciale prevaleaza in aplicare. De asemenea, nu putem fi de acord nici cu afirmatia expertului din raport, potrivit careia, citam, “expertiza contabilă apreciaza ca in facturile amintite nu au fost inscrise date fictive, cheresteaua si cele doua gatere existand in realitate...”, or, asa cum s-a aratat, tocmai datele cu privire la emitenti, (furnizori), parti ale raporturilor juridice comerciale, sunt fictive, aspecte confirmate inclusiv de catre organele de urmarire penala.

Din perspectiva celor invederate mai sus nu se poate insusi si accepta continutul raportului de expertiza, conform caruia se afirma ca fiind o certitudine intrarea in gestiune a materialului lemnos pentru ca aceasta operatiune reprezinta o stare de fapt neverificata sub aspectul realitatii, iar din punct de vedere rational inexistentia furnizorului (firma “fantoma”) nu poate forma certitudini si pe cale de consecinta nu poate crea acte si fapte juridice. Formula la care apeleaza autorul raportului de expertiza ($Si + I = E + Sf$) nu are forta argumentativa pentru starea de fapt concreta atata vreme cat asupra realitatii operatiunilor planeaza serioase dubii iar cantitatea materialului lemnos luata in considerare ca stocuri de analiza nu a fost determinata pe baza unei inventarii efective si reale.

In ceea ce priveste facturile fiscale care au stat la baza inregistrarii in contabilitatea petentei a aprovizionarilor cu cherestea, facturi ce poarta amprenta avizelor de expeditie, cat si a celor doua gatere livrate ,odata cu materialul lemnos, precizam ca nici in privinta acestor documente petenta nu a urmarit corecta lor intocmire cu toate ca legislatia in materie de taxa pe valoarea adaugata instituie obligatii in acest sens.

Daca se au in vedere natura, obiectul si volumul tranzactiilor, conditiile impuse prin dispozitiile speciale care reglementeaza circulatia materialelor lemnoase, precum si prevederile normelor legale pe linia taxei pe valoarea adaugata, se constata ca facturile pe baza carora s-a dedus taxa pe valoarea adaugata nu au fost nici ele intocmite si completate corect. Astfel in nici o factura din cele 10 nu este specificata data si ora expeditiei, nu contin semnatura de primire a produselor. In cazul a 3 facturi fiscale la emitent nu sunt completate nici un fel de date, pe una este aplicata stampila rotunda, nelizibila, iar in cazul celorlalte 6 facturi este aplicata o stampila dreptunghiulara, cu date insuficiente referitoare la furnizor, in raport de cele cerute expres de formular. Toate aceste documente, intcmite cu nerespectarea art. 25 B. lit. a). din O.U.G. nr. 17/2000 si respectiv a art. 29 b. lit. a). din Legea nr. 345/2002, au fost acceptate de catre administratorii societatii ca fiind justificative, desi in baza art. 25 B lit.b). din O.U.G. nr. 17/2000 si respectiv art. 29 B lit. b). din Legea nr. 345/2002 le revenea obligatia de a solicita furnizorilor documentele legale prevazute de instructiunile aprobate prin H.G. nr. 735/1998 si de a verifica intocmirea corecta si completa a acestora. In plus, fata de aceasta, sustinerile facute de catre administratorii societatii in fata organelor de urmarire (fila 44) cum ca in repetate randuri au acceptat

livrarea la domiciliu, si nu firmei pentru care erau destinate, cu diverse mijloace de transport, a materialului lemnos si respectiv a doua gatere in acelasi timp, caracterizeaza conduita administratorului fata de tranzactiile care sunt supuse unor exigente formaliste deosebite, cerute si impuse de dispozitiile legale tocmai pentru a preveni comercializarea materialului lemnos care nu are cu certitudine provenienta legala.

Nici in relatiile de decontare a materialului lemnos petenta nu a manifestat un comportament de minima diligenta. Astfel, plata materialului lemnos, de fiecare data, s-a facut in numerar, asa cum rezulta din chitantele anexate in copie la dosarul cauzei (filele 68 la 86). Se constata ca plata aceleasi facturi a fost fractionata de asa maniera incat sa se incadreze in plafoanele maxime admise legal pentru platile in numerar, artificio care daca nu ar fi fost acceptat de petenta ar fi condus, alaturi de celelate masuri, la depistarea si evitarea unor relatii cu firme inexistente.

Criticabil este si modul in care a fost efectuata expertiza contabila dispusa in cauza in privinta corectei aplicari a actelor normative pe linie de taxa pe valoarea adaugata. Astfel, analizand raportul de expertiza intocmit se poate observa ca autorul lucrarii a omis sa trateze in ansamblu circuitul taxei pe valoarea adaugata precum si consecintele care se rasfrang asupra bugetului de stat in situatia in care acesta este intrerupt in amonte. Din acest punct de vedere nu se poate insusi opinia expertului potrivit careia "O expertiza contabila se poate exprima numai pe baza datelor furnizate de contabilitate si a constatarilor faptice si nu pe faptul ca provenienta documentelor de intrare a marfii este incerta si furnizori fictivi" tinand seama ca acest aspect prezinta o importanta deosebita, inexistenta reala a furnizorului presupunand necolectarea si nevirarea la bugetul statului a taxei pe valoarea adaugata din asemenea facturi acceptate si inregistrate in evidenta de beneficiar, precum si ascunderea veniturilor aferente obtinute din respectivele tranzactii de catre firme "fantoma" cu consecinta necalcularii si nevirarii impozitului pe profit aferent. Este deci cert ca in situatia in care s-ar admite petentei deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrise in cele 10 facturi fiscale, bugetul statului ar fi prejudiciat cu taxa pe valoarea adaugata dedusa.

A concluziona ca bugetul de stat nu a fost prejudiciat canalizand atentia organelor in drept pe aspectul realitatii operatiunilor cu ignorarea si ocolirea legalitatii lor este evident un mod mai putin profesionist de tratare a normelor legale din domeniul dreptului material fiscal. Scoaterea din contextul problematiei expertizei a chestiunilor legate de provenienta materialului lemnos si a obligatiilor imperative ale contestatoarei reiesite din normele speciale au facut posibile asemenea concluzii care au influentat nemijlocit rezultatele cercetarii si urmaririi penale.

Usurinta tratarii acestui aspect in raportul de expertiza contabila echivaleaza cu acceptarea legitimitatii tuturor documentelor intocmite in numele unor firme inexistente (prin persoane neidentificate), inclusiv a unor date fictive din acestea, transferarea totala a responsabilitatii in sarcina unor parteneri de afaceri neconoscuti, corelativ cu exonerarea de orice raspundere a uneia din partile raportului juridic comercial, respectiv a cumparatorului, care, ignorand dispozitiile legale speciale, a facilitat derularea unor tranzactii cu consecinte pagubitoare pentru bugetul statului. Admitand primirea si punerea in circulatie a unor documente care, chiar daca formal

justifica operatiuni reale, contestatoarea, prin modul de actionare, a inlesnit direct ascunderea unor fapte si acte esential nelegale, in ceea ce priveste provenienta materialului lemnos, a gaterelor si a furnizorilor acestora.

Din aceasta perspectiva, in cazul analizat, unde normele imperative privitoare la intocmirea documentelor care reflecta tranzactii cu material lemnos au fost grav incalcate, nu se poate insusi prezumtia bunei credinte, in conditiile in care administratorii firmei au dat dovada de o grava neglijenta in procedura de contractare a unor bunuri cu regim special de circulatie, precum si de primire si inregistrare de documente neconforme cu dispozitiile legale. Prin urmare nu se poate accepta exonerarea de raspundere a societatii petente luand in considerare propria-i culpa.

Avand in vedere ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in cele 10 facturi intocmite in numele unor societati fictive nu a fost colectata in amonte, este limpede ca prin deducerea acesteia de catre petenta s-a produs un prejudiciu cert bugetului de stat. Daca tinem seama ca, in conformitate cu prevederile art. 19 din O.U.G. nr. 17/2000 respectiv art. 24 din Legea nr. 345/2002, dreptul de deducere opereaza numai in conditiile in care aceasta taxa este inscrisa intr-un document legal intocmit ce provine de la contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, conditii neindeplinite in cazul de fata, apreciem ca masura dispusa de organele de control cu privire la acest impozit este legala.

Chiar daca nu s-ar pune la indoiala buna credinta a administratorilor societatii ale caror acte sunt insasi ale petentei, in raport cu starea de fapt si a obligatiilor decurgand din calitatea unor "buni" administratori, precum si a obligatiilor imperative rezultate din prevederile legale in ceea ce priveste verificarea si acceptarea unor documente care nu indeplinesc conditiile de fond si de forma, este evidenta culpa contestatoarei, fapt pentru care aceasta raspunde pentru prejudiciul produs bugetului.

Asa fiind urmeaza ca cererea petentei privind taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente sa fie respinsa ca neintemeiata.

Avand in vedere considerentele de mai sus, in temeiul art. 185 alin. (1) din Codul de procedura fiscala se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. si pe cale de consecinta mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse de organele Garzii Financiare - Sectia Bistrita-Nasaud prin procesul verbal nr. 3023/22.08.2003, pentru suma totala de S lei stabilita suplimentar, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (S1 lei) si majorari calculate pentru plata cu intarziere a sumei datorate (S2 lei).

Prezenta poate fi atacata in termen de 30 de zile de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

L.S.

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon:0263-210661;212623Fax:0263-216880e-mail:contestatii@finante.bistrita.astral.ro