

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

**DECIZIA NR.298/29.09.2004**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de **S.C. "V S.R.L.** cu privire la Rechizitoriul pronuntat de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie prin care s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de administratorul societatii.

Prin Decizia nr.391/2002 s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de **S.C. "V" S.R.L.** impotriva procesului verbal incheiat de organele de control din cadrul Garzii financiare, urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Urmare a solicitarilor Directiei generale de solutionare a contestatiilor, Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie remite o copie a rechizitoriului in dosarul nr.307/P/2002.

Societatea contesta:

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

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 175, art. 176 si art. 178 alin. 1 lit. c) coroborat cu art.240 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 investita sa solutioneze contestatia formulata **S.C. "V" S.R.L..**

*I. Prin contestatia formulata, **S.C. "V" S.R.L.** invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:*

**S.C. "V" S.R.L.** arata ca a respectat cu *"strictete obligatiile fiscal-contabile"* in sensul ca *"a intocmit si inregistrat in contabilitate toate raporturile economice incheiate cu S.C. "A" S.R.L., a ridicat si inventariat toate produsele ce au facut obiectul raporturilor comerciale finalizate cu S.C. "A" S.R.L., a solicitat de la S.C. "A" S.R.L. documente de inregistrare si de atestare a existentei societatii, certificate de inregistrare la O.R.C., certificatul fiscal, dovada de inregistrare ca platitor de TVA, documentul de identificare a reprezentantului societatii"* si, datorita modalitatilor de lucru impuse de a incetat orice raport comercial cu aceasta societate.

Societatea contestatoare sustine ca nu putea verifica provenienta facturilor sau a chitantelor emise de un tert partener si ca in orice raport comercial *"documentele justificative sunt prezumate a fi valabile pana la proba contrarie"*, in realitate raspunderea pentru documentele emise nu poate reveni decat emitentului .

Totodata, contestatoarea sustine ca proba contrarie nu o poate reprezenta decat o hotarare judecatoreasca definitiva de condamnare a persoanei care se face vinovata de savarsirea falsului. In acest spirit considera ca a fost emisa si adresa Garzii Financiare.

De asemenea, **S.C. "V" S.R.L.** sustine ca *"un tert nu are nici o posibilitate legala de a verifica si efectua inregistrari in contabilitatea altui agent economic"* si ca *"falsa premisa de la care au plecat comisarii emitenti ai procesului verbal, respectiv falsificarea facturilor si a chitantelor si neinregistrarea lor in contabilitatea emitentului ar fi responsabilitatea S.C. "V" S.R.L., a condus la concluzii eronate ale controlului efectuat"*.

Totodata, societatea contestatoare motiveaza ca *"in lipsa unui rezultat concretizat intr-o hotarare judecatoreasca asupra adevaratului vinovat de savarsirea infractiunilor de fals si uz de fals nu se pot stabili intr-un proces verbal obligatii fiscale in sarcina unui alt agent economic, respectiv S.C. "V" S.R.L."*.

Ca urmare a acestor argumente contestatoarea solicita anularea procesului verbal care contine concluzii si masuri eronate .

**II. Prin procesul verbal, comisarii Garzii financiare au constatat urmatoarele:**

**S.C. "V" S.R.L.** este o societate comerciala cu capital privat, avand ca principal obiect de activitate comerțul.

Controlul a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare in contabilitate a sumelor aferente celor 10 facturi emise de S.C. "A" S.R.L. si in chitantele emise de aceeaasi societate.

S-a constatat ca, **in perioada 26.01 - 30.08.2001**, S.C. "A" SRL a emis catre societatea contestatoare un numar de 10 facturi, iar **S.C. "V" S.R.L.** a efectuat plati in numerar pe baza de chitante catre SC "A" SRL .

De asemenea, s-a constatat ca atat facturile cat si chitantele *"se regasesc inregistrate in evidenta contabila a societatii"*, dar ca aceste facturi, conform adresei Garzii financiare, *"nu fac parte din plaja de inseriere si numerotare alocate de C.N. Imprimeria Nationala S.A. spre distributie R.T.C. Holding"* precum si *"chitantele nu se regasesc printre carnetele de chitante simple ridicate de SC "A" SRL de la R.T.C. Holding"*, fiind considerate false.

Din analiza efectuata s-a constatat ca directorul **S.C. "V" S.R.L.** a platit din banii personali datoria societatii catre S.C. "A" SRL urmand ca aceste sume sa fie restituite de societate respectivului.

In cursul anului 2001 directorul **S.C. "V" S.R.L.** a detinut actiuni la SC "D" SA Bucuresti pe care le-a vandut **S.C. "V" S.R.L.**

Avand in vedere prevederile art.4 alin. 6 lit. m) din O.U.G. nr. 217/1999 si ale art. 19 lit. a) din O.U.G. nr.17/2000 si cap.10 pct.10.12 lit.a) din HG nr.401/2000, comisarii au constatat ca societatea s-a sustras la plata impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, in temeiul art.20 alin.1 din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate majorari de intarziere aferente impozitului pe profit iar in temeiul art.31 din OUG nr.17/2000 au fost calculate majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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

**1. a) Referitor la impozitul pe profit**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca se datoreaza impozitul pe profit calculat de organele de control, in conditiile in care societatea a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea marfurilor achizitionate de la SC "A" SRL inscrise in 10 facturi fiscale ce nu au calitatea de document justificativ, nefiind completate cu toate datele prevazute de formular iar

prin Rechizitoriul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie s-a stabilit ca facturile fiscale si chitantele emise de furnizor sunt false.

Perioada supusa verificarii a fost 26.01.2001 - 30.08.2001.

In fapt, pe perioada verificata contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea unui program soft si a serviciilor cu implementarea acestuia fara taxa pe valoarea adaugata inscris in 10 facturi fiscale emise de SC "A" SRL .

Din dosarul cauzei reiese ca facturile fiscale anexate la procesul verbal, pag.71-80 inclusiv, **nu sunt completate cu toate datele la rubrica "furnizor" privind "Sediul (localitatea, str., nr.)"** in cele 10 facturi fiscale fiind inscrisa doar denumirea localitatii iar pe factura fiscala nr.0102305/25.08.2001 **nu este inscris numarul de inmatriculare la Registrul Comertului.**

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

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

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

Conform pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993:

*"Potrivit art.6 alin. (2) din lege, orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobandind 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."*

Potrivit celor de mai sus se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în cele 10 facturi fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

În lipsa datelor de identificare a furnizorilor cerute de Legea contabilității nr.82/1991, legea fiscală prevede că înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor care concurează direct la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Mai mult, se reține că, în vederea lămuririi aspectelor privind facturile fiscale ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu achiziția unui program soft și serviciile de implementare a acestuia organele de control din cadrul Garzii Financiare au solicitat lămuriri RTC HOLDING SA care, prin adresele de răspuns, anexate în dosarul cauzei la pag.97-100, a comunicat următoarele:

*"Facturile fiscale nr.8538085-76, nr.3364198-76, nr.8555488-76 și nr.6551483-76 nu fac parte din plaja de inseriere și numerotare alocată de CN Imprimeria Natională SA spre distribuție RTC HOLDING SA cu codul de tipografie menționat de dumneavoastră.*

*Facturile fiscale nr.0102303-0102305-06 nu fac parte din plaja de inseriere și numerotare alocată de CN Imprimeria Natională SA spre distribuție RTC HOLDING SA.*

*Seria BALB a fost alocată de către CN Imprimeria Natională SA chitanțelor simple și nu facturilor fiscale."*

De asemenea, în ceea ce privește chitanțele fiscale emise de SC "A" SRL, anexate la dosarul cauzei la pag.1-71 inclusiv, prin adresa RTC HOLDING SA către Garda Financiară, se precizează:

*"Chitanța simplă în carnet de la nr.2343701 - 30 [pană la nr.2343750 - 30 a fost achiziționată de SC "N" SRL ,[...]*

*Restul chitanțelor simple în canete trimise spre verificare nu figurează în plaja de inseriere și numerotare alocată de CN 'Imprimerie natională' SA spre distribuție RTC HOLDING SA cu codul de tipografie menționat de dumneavoastră."*

iar prin adresa RTC HOLDING SA comunică Garzii Financiare următoarele:

*"SC "A" ,SRL, a achiziționat formulare cu regim special astfel:*

1. In data de 01.09.1999, prin delegatul X, legitimat cu BI:  
 Chitanta simpla in carnete de la nr. 4960701-26 pana la nr.4960850-26 (3 carnete);  
 Factura fiscala, format A4, de la nr.0030851-56 pana la 0031000 - 56 ( 3 blocuri) ;  
 Chitanta simpla in carnete de la nr. 3809451-33 pana la nr.3809500-33 (1 carnet);  
 Factura fiscala, format A4, de la nr.0030751-56 pana la 0030800 - 56 ( 1 bloc);  
 Chitanta simpla in carnete de la nr. 4845001-26 pana la nr.4845500-26 (10 carnete);  
 Factura fiscala, format A4, de la nr.4244001-26 pana la 4244500-26 ( 10 blocuri.";

Din compararea celor precizate de RTC HOLDING SA prin adresele mai sus mentionate reiese ca SC "A" SRL nu a mai cumparat facturi fiscale si chitante din anul 1999 iar facturile fiscale emise pentru cazul in speta au serii ce nu corespund cu facturile fiscale achizitionate de la RTC HOLDING SA . Mai mult una din seriile mentionate a fost alocata de catre CN Imprimeria Nationala SA chitantelor simple si nu facturilor fiscale. In ceea ce priveste celelalte facturi fiscale acestea nu fac parte din plaja de inseriere si numerotare alocata de CN Imprimeria Nationala SA spre distributie RTC HOLDING SA.

Totodata, se retine ca in ceea ce priveste achitarea celor 10 facturi fiscale s-a efectuat in numerar cu chitante a caror sursa de provenienta nu este cea legala conform adreselor RTC HOLDING SA si rechizitoriului iar pentru diferenta, asa cum reiese de la pag.170 din Rechizitoriu, in urma incheierii a doua procese verbale unul de conciliere si unul de stingere a datoriilor , in luna octombrie 2001, "[...] SC "V" SRL a emis doua facturi fiscale catre societatea invinuitului,, [...]".

De asemenea, se retine ca prin Rechizitoriul emis de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie , la pag.170 se precizeaza:

*"Din cercetari a rezultat faptul ca facturile si chitantele fiscale emise de SC "A" SRL catre SC "V" SRL nu fac parte din plaja de documente contabile alocate de CN "Imprimeria Nationala" SA spre distributie RTC HOLDING SA, acestea fiind false", astfel incat completarea datelor de identificare a furnizorilor fiind un element necesar pentru a proba realitatea operatiunii, documentele prezentate neindeplinind astfel calitatea de document justificativ.*

Fata de cele precizate, se retine ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea programului soft si a cheltuielilor de implementare in conditiile in care achizitia s-a efectuat pe baza de facturi care nu au calitatea de documente justificative organele de cercetare penala dispunand la pct.1 din rechizitoriu punerea in miscare a actiunii penale si trimiterea in judecata a inculpatului Y asociat unic la SC "A" SRL pentru savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de art.13 din Legea nr.87/1994 si uz de fals conform prevederilor art.291 Cod penal.

Astfel, in raport de probele existente la dosar si de dispozitiile legale care reglementeaza regimul deductibilitatii fiscale a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe profit .

**1.b.) In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea se datoreaza in conditiile in care sunt aferente debitului datorat iar societatea nu contesta modul de calcul al acestora.

In fapt, societatea contesta aceste sume pe cale de consecinta, avand in vedere ca sunt aferente debitului contestat, totodata societatea nu contesta modul de calcul al acestora.

In drept, potrivit art.19 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu art.13 din OG nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere si principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit.

**2.a.) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa intr-un numar de 10 facturi, in conditiile in care facturile fiscale nu indeplinesc conditia de document justificativ neavand completate toate rubricile cerute de formular iar prin Rechizitoriul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie s-a stabilit ca facturile fiscale si chitantele emise de furnizor sunt false.

Perioada supusa verificarii : 26.01.2001 - 30.08.2001.

In fapt, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adaugata inregistrata intr-un numar de 10 de facturi fiscale ce nu au calitatea de document justificativ, respectiv in toate cazurile, la rubrica "furnizor" **nu sunt completate datele privind "Sediul (localitatea, str., nr.)"** iar pe factura fiscala nr.0102305/25.08.2001 **nu este inregistrat numarul de inmatriculare la Registrul Comertului.**

In drept, potrivit art.25 B lit. b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

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

*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".*

Potrivit prevederilor legale precizate se retine ca societatea contestatoare avea obligatia sa verifice modul de intocmire a facturilor primite de la furnizori.

Totodata, se retine ca desi prin contestatie societatea sustine ca a solicitat societatii furnizoare copie a certificatului de platitor de TVA aceasta nu se regaseste anexata la dosarul cauzei desi in toate cele 10 cazuri taxa pe valoarea adaugata depaseste 20 milioane lei .

Ca urmare, potrivit prevederilor art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

***"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:***

***a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată; [...]***

*Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la [art. 1](#)".*



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

**"Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:**

*g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța de urgență și de **Hotărârea** Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora".*

iar potrivit HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora

*"Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar **bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.**"*

Contrar prevederilor legale de mai sus societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata inregistrata intr-un numar de 10 facturi fiscale ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ neavand completate toate elementele cerute de formular, asa cum s-a aratat si la capitolul Impozit pe profit din prezenta decizie.

De asemenea, se retine si faptul ca din adresele RTC HOLDING SA catre Garda Financiara rezulta ca toate cele 10 facturi fiscale nu au fost procurate pe cai legale deoarece fie nu fac parte din plaja de inseriere si numerotare alocata de CN Imprimeria Nationala SA spre distributie RTC HOLDING SA, fie seria corespunde chitantelor fiscale si nu facturilor fiscale asa cum s-a precizat si la cap.1 din decizie.

Acest aspect este demonstrat si prin Rechizitoriul emis de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie "A" SRL catre SC "V" SRL nu fac parte din plaja de documente contabile alocate de CN "Imprimeria Nationala" SA spre distributie RTC HOLDING SA , acestea fiind false" dispunandu-se punerea in miscare a actiunii penale si trimiterea in judecata a inculpatului Y asociat unic al SC "A" SRL pentru evaziune fiscala si uz de fals.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si se va respinge contestatia ca neintemeiata.

**2.b) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,** Agentia nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea se datoreaza in conditiile in care sunt aferente debitului datorat.

In fapt, societatea contesta majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata pe motiv ca debitul nu este datorat. Totodata, se retine ca societatea nu contesta modul de calcul al majorarilor de intarziere.

In drept, potrivit art.31 din Ordonanta de urgenta Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

*"Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor."*

coroborat cu art.13 din OG nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere si principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.4(6) lit.m) din OUG nr.217/1999, art.19 din OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, art.19 si art.25 lit.b) din OUG nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) din HG nr.401/2000, ale art.13 din OG nr.11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art. 178 (1) lit. c) si art. 185 si cu art.204 din Codul de procedura fiscala, republicat, se

**DECIDE**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **S.C. "V" S.R.L.**, pentru:

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

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

Bun de tipar

**ANEXA LA DECIZIA NR.298/29.09.2004****IMPOZIT PE PROFIT**

-deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu marfurile inscrise in facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ

**TVA**

-dreptul de deducere a TVA inscrise in documente ce nu crespund prevederilor legale (sau ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ)