

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

DECIZIA NR.122/2006

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de SC X SRL, judetul J1, asupra reluarii procedurii de solutionare a contestatiei depusa de aceasta societate, solutionare suspendata prin Decizia nr.311/14.05.2002 a Ministerului Finantelor Publice.

Societatea a formulat contestatie impotriva procesului verbal din 29.03.2002 incheiat de Garda Financiara , privind obligatii bugetare suplimentare reprezentand: impozit pe profit; majorari de intarziere si penalitati aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin Decizia nr.311/14.05.2002 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rechizitoriul din 26.01.2004, Parchetul a dispus scoaterea de sub urmarire penala in cauza privind administratorul SC X SRL, pentru faptele consemnate in procesul verbal din 29.03.2002.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.1 si art.5(2), cu modificarile ulterioare din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, in vigoare la data depunerii contestatiei, coroborate cu art.205 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata.

I.Prin contestatia formulata, societatea arata ca la data de 15.08.2000 a incheiat cu vanzatorul SC F1 SRL contractul ce avea ca obiect comercializarea de benzina COR 95 si motorina, primind doua facturi.

La data de 29.03.2002 societatea a fost supusa unui control de catre comisarii Garzii Financiare, in urma acestui control constatandu-se ca cele doua facturi mentionate au fost procurate pe cai nelegale, iar societatea vanzatoare functioneaza ca una de tip fantoma.

Societatea sustine ca organele de control au facut aplicatiunea art.4(6) lit.m din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, astfel cum a fost modificat acest articol de art.1(5) din Ordonanta de urgenta a

Guvernului nr.217/1999, aceste organe dispunand “plata catre bugetul de stat a unor sume calculate in baza faptului ca acele facturi sunt false si ca prin inregistrarea acestora in contabilitate [...] si-a modificat in mod eronat cifra de afaceri, profitul etc.”

Societatea atentioneaza asupra faptului ca “nu a procurat documente ci a procurat marfa pe care a vandut-o mai departe cu documente legale”, precum si asupra faptului ca “daca societatea nu avea dreptul sa inregistreze aceasta marfa in evidentele contabile, deci nu avea dreptul sa deduca TVA aferenta, atunci societatea nu putea sa faca pasul urmator si anume acela de a vinde o marfa care nu exista in evidentele contabile”. In acelasi context, societatea mai arata ca descarcarea marfurilor nu este simultana cu achizitia acestora, ci este concomitenta cu vanzarea, “fiind deci o cheltuiala deductibila si generatoare de venituri, care influenteaza calculul profitului impozabil, astfel cum este acest calcul reglementat de conform art.4 din OG 70/1994”.

Revenind la contractul mai sus mentionat, societatea contestatoare precizeaza ca l-a incheiat “cu credinta ca cealalta parte contractanta este o societate serioasa, cu care se puteau pune bazele unei colaborari comerciale. De asemenea, societatea precizeaza ca nu are obligatia sa verifice veridicitatea documentelor fiscale emise de vanzator, precum si faptul ca a prezentat organelor de control copii dupa certificatul de inmatriculare si codul fiscal ale furnizorului, pe care le-a solicitat acestuia in conformitate cu art.25 alin.B lit.b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000.

II. Prin procesul verbal incheiat la data de 29.03.2002, reprezentantii Garzii Financiare au constatat, referitor la derularea contractului din 15.08.2000 incheiat intre contestatoare si furnizorul SC F1 SRL, urmatoarele:

In data de 21.08.2000, SC F1 SRL din O2, judetul J2, administrata de cetateanul moldovean Dv, a emis catre SC X SRL facturi privind livrarea de benzina COR 95 si motorina.

Produsele petroliere au fost lasate in custodia furnizorului si revandute de contestatoare, in aceeasi zi, catre SC C1 SRL J1, cu un numar de doua facturi.

Conform procesului verbal, contestatoarea nu a inregistrat adaos comercial pentru produsele achizitionate, in consecinta acestea fiind vandute catre SC C1 SRL pentru aceeasi suma.

Prin actul de control intocmit s-a retinut ca, din verificarile efectuate la Directia Generala a Finantelor Publice J2, “a rezultat ca facturile nu au fost repartizate vreunei societati de pe raza judetului J2, acestea fiind procurate pe cai nelegale si in consecinta fiind false”. De asemenea, s-a retinut, ca “din raspunsul primit de Garda Financiara

sectia J2 urmare verificarilor efectuate la Administratia Financiara O2 rezulta ca societatea F1S SRL nu este inregistrata si nu a depus declaratii de impozite si taxe” iar la Administratia Financiara O3, unde s-a inregistrat initial, societatea nu a depus deconturi fiscale din luna octombrie 1999.

Pe aceasta baza, organele de control au constatat ca SC F1S SRL O2, judetul J2, “este o societate de tip fantoma, nefunctionand la sediul social declarat”, iar marfurile achizitionate de la aceasta societate “sunt considerate fara documente legale de provenienta, motiv pentru care societatea” contestatoare “nu avea drept de deducere a cheltuielilor de achizitie si nici dreptul de a deduce TVA aferenta acestor documente”.

In consecinta, in baza articolului 25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000, articolului 4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, astfel cum a fost modificat acest articol de art.1(5) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999 si articolelor 4 si 6 din Hotararea Guvernului nr.831/1997, organele de control au stabilit obligatiile bugetare cu titlu de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

S-a mai retinut ca vinovat de neregulile constatate in evidenta SC X SRL se face administratorul acestei societati.

III. Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza intocmirii procesului verbal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit, majorarile de intarziere si penalitatile aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere si penalitatile aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a cheltuielilor inregistrate in contabilitate in baza unor facturi ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare.

Perioada supusa verificarii: 21.08.2000.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile privind marfurile, inscise intr-un numar de doua facturi fiscale, necompletate la toate rubricile, avand inscisa la rubrica furnizor SC F1S SRL O2, judetul J2, “*societate de tip fantoma*” si fara ca facturile astfel numerotate sa fi fost alocate vreunei societati comerciale

de pe raza judetului J2, de distribuitorul autorizat, facturile fiind procurate pe cai ilegale si in consecinta, false.

Astfel in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat intre furnizorul SC F1S SRL O2, reprezentata de DV din Tara 1, si SC X SRL, la data de 21.08.2000 au fost emise facturile privind benzina si motorina.

Facturile au fost evidentiata in contabilitatea societatii comerciale X SRL, fiind evidentiata vanzarea produselor, la valoarea de achizitie, in aceeasi zi -21.08.2000, societatii comerciale C1 STL J1, prin doua facturi. Totodata, aceasta din urma a incheiat cu societatea contestatoare procesul verbal de custodie, fara numar, din 21.08.2000, conform caruia marfurile inscrise in facturi au fost lasate in custodia societatii comerciale X SRL.

Prin contestatia formulata societatea arata faptul ca la incheierea contractului a actionat ca si cumparator de buna credinta, in scopul unei colaborari comerciale cu un furnizor serios, precum si faptul ca SC X SRL *"nu a procurat documente ci a procurat marfa pe care a vandut-o mai departe cu documente legale"*, aspect infirmat insa prin Rechizitoriul din 26.01.2004 Parchetul, intocmit in cauza, in care se retine ca operatia s-a desfasurat numai scriptic.

Din analiza facturilor se retine ca acestea nu au in scris sediul complet al furnizorului, ci numai *"localitatea O2"*, numarul avizului de insotire a marfii, nu au completat la rubrica *"Date privind expeditia"* numarul de inmatriculare al mijlocului de transport, data si ora, precum si semnaturile persoanelor in prezenta carora s-a efectuat expeditia. Facturile nu contin nici semnatura de primire a beneficiarului.

Conform Raportului de expertiza contabila - pagina 27-, intocmit in dosarul din 2002 al Inspectoratului General de Politie, *"facturile intocmite de SC X SRL J1 catre SC C1 SRL J1 nu contin operatiuni reale, in sensul ca produsele petroliere inscrise in cele doua facturi nu au existat in realitate, fiind facturate si inregistrate numai scriptic. Prin efectuarea inregistrarilor mentionate mai sus, au fost denaturate atat veniturile cat si cheltuielile societatii"* cu aceeasi suma.

Prin Rechizitoriul din 26.01.2004 -pagina 5- al Parchetului s-a retinut faptul ca SC F1S SRL nu a functionat la sediul declarat, fiind o societate tip "fantoma", precum si faptul ca prin adresa Companiei Nationale Imprimeria Nationala s-a comunicat faptul ca facturile emise de SC F1S SRL nu corespund sistemului sau de inseriere si numerotare.

De asemenea, se arata prin Rechizitoriu - pagina 32, faptul ca reprezentantii societatii *"au recunoscut inregistrarea in contabilitate a facturilor continand operatiuni nereale si au invocat in aparare faptul ca, prin facturarea succesiva a produselor petroliere, rezultatele*

financiar-contabile nu s-au modificat si toate aceste operatiuni s-au facut in vederea obtinerii unei scrisori de garantie bancara.[...] Conform expertizei contabile aflate la dosar, rezulta ca prin facturarea succesiva a produselor petroliere, s-au denaturat veniturile si cheltuielile fiecărei societati, aspect care s-a reflectat in bilant, nefiind necesara producerea unui rezultat."

In drept, in perioada supusa verificarii sunt aplicabile prevederile art.4 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, astfel cum a fost modificat de punctul 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999: *"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;[...]"*

La pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr.704/1993, se precizeaza: *"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, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea si sediul unității patrimoniale care întocmeste documentul;*
- c) numărul si data întocmirii documentului;*
- d) mentionarea părților care participă la efectuarea operatiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) continutul operatiunii patrimoniale si, când este cazul, si temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;*
- g) numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate."*

De asemenea, prin OMF nr.425/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de intocmire si utilizare a formularelor tipizate se prevede ca: *"Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:*

- denumirea documentului;*
- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

- *menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);*
- *conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;*
- *datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;*
- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.*

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

Având în vedere actele normative de mai sus, se reține, fata de argumentele societății, faptul că legiuitorul a prevăzut în mod explicit că nu pot fi înregistrate în contabilitate documentele care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, prima condiție fiind existența operațiunii patrimoniale, iar a doua, calitatea de document justificativ a înscrisului.

Prima condiție -existența operațiunii patrimoniale nu a fost îndeplinită întrucât așa cum rezultă din Rețizitoriul întocmit în cauza -pagina 27-, operațiunea înregistrată în contabilitate nu este reală, conform declarațiilor martorilor -pagina 7 din Rețizoriu- marfa neexistând în realitate, și nu au existat documente însoțitoare - avize de expediție, documente de transport, toată operațiunea desfășurându-se, după cum s-a arătat, numai scriptic.

În ceea ce privește cea de a doua condiție, se reține că legiuitorul a prevăzut elementele pe care trebuie să le conțină un document justificativ, verificarea de către beneficiar a modului de completare a facturilor, condiție care, după cum s-a reținut anterior, nu a fost îndeplinită.

Astfel, nu poate fi luat în considerare, în soluționarea cauzei fiscale, argumentul societății privind buna sa credință în calitate de cumpărător, aceasta reprezentând un comportament comercial pe care contestatoarea și l-a asumat în relațiile cu furnizorul, fără a determina derogarea de la sensul imperativ al legii, respectiv verificarea completării tuturor rubricilor din factura, sub sancțiunea nedeductibilității sumelor înscrise în aceasta.

De altfel, este evident faptul că verificarea datelor esențiale prevăzute în factura, inclusiv numărul de înmatriculare al mijlocului de transport folosit la expediție - cazul în speta -, interesează direct

cumparatorul produselor, identificarea ulterioara a furnizorului putand fi necesara chiar si numai din considerente ce tin de calitatea produselor.

Societatea comerciala este raspunzatoare de primirea si inregistrarea in contabilitate a unor documente intocmite necorespunzator, dupa cum s-a aratat beneficiarul avand obligatia de a verifica atat marfa receptionata cat si modul de completare a documentelor in care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor respective.

In consecinta, argumentele si situatia de fapt prezentata de societate nu sunt de natura a infirma legalitatea masurilor dispuse prin procesul verbal contestat, astfel ca urmeaza a se respinge contestatia societatii pentru impozitul pe profit. De asemenea, se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii privind majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, in baza principiului de drept "accessorium sequitur principale".

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturi necompletate la toate rubricile si asupra carora organele de cercetare penala s-au pronuntat ca fiind fictive.

Perioada supusa verificarii: 21.08.2000.

In fapt, dupa cum s-a aratat la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata, inscrisa intr-un numar de 2 facturi fiscale, necompletate la toate rubricile, avand inscrisa la rubrica furnizor SC F1S SRL O2, judetul J2, "*societate de tip fantoma*" si fara ca facturile astfel numerotate sa fi fost alocate vreunei societati comerciale de pe raza judetului J2, de distribuitorul autorizat, facturile fiind procurate pe cai ilegale si in consecinta, false.

Facturile, aflate in copie la dosar, confirma constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la necompletarea tuturor rubricilor, intrucat nu au in scris numarul de inmatriculare al mijlocului de transport, data si ora, precum si semnaturile persoanelor in prezenta carora s-a efectuat expeditia. Facturile nu contin nici semnatura de primire a beneficiarului.

In drept, in perioada supusa verificarii sunt aplicabile prevederile art.25 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000:

"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 obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și 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 și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului[...]”.

Pct. 10.6 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, se precizează :

“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 și utilizarea acestora”.

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în documentele de achiziție, cumpărătorii au obligația de a verifica completarea tuturor rubricilor prevăzute în respectivele documente. În plus, pentru facturile în cauză, societatea avea obligația de a solicita furnizorului, în copie, documentul care să ateste calitatea de platitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului, fără ca societatea să prezinte acest document.

Prin adresa nr.271771/14.10.2005 Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte din Ministerul Finanțelor Publice se arată faptul că în perioada verificată, cumpărătorii aveau obligația de a verifica întocmirea corectă a facturilor fiscale, sub sancțiunea pierderii dreptului de deducere a taxei: *“poate fi dedusă numai taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documentele care îndeplinesc cerințele prevăzute în legislația [...] în vigoare în perioada când s-au derulat operațiunile respective.”*

În condițiile în care societatea nu și-a îndeplinit obligația de a verifica facturile emise de furnizorul SC F1S SRL, după cum s-a arătat acestea neavând completate date privind expediția: numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora, precum și semnăturile persoanelor în prezență cărora s-a efectuat expediția și semnatura de primire a beneficiarului, iar operațiunile consemnate în facturi sunt nule, așa cum rezultă din Rețchizitoriul întocmit în cauză, în mod legal organele de control au stabilit nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, urmând ca pentru aceasta să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată. De asemenea, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății privind majorările și penalitățile de

intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, in baza principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.9(1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001, se

D E C I D E

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei SC X SRL din comuna O1, judetul J1, formulata impotriva procesului verbal incheiat la data de 29.03.2002 de Garda Financiara .

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel J1, in termen de 6 luni de la comunicare.