



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 202 / 2014

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X.SRL, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală –
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,
sub nr.**341465/14.06.2002** și reînregistrată sub nr.**920631/29.04.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în loc.X, Calea X,, CUI X, împotriva Procesului Verbal din data de 17.05.2002 încheiat de Garda Financiară .X..

Societatea a contestat suma de .X.lei, reprezentând :

- X.lei impozit pe profit ;
- X.lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X.lei penalități aferente impozitului pe profit;
- X.lei taxa pe valoarea adăugată ;
- X.lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X.lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât prin adresa nr..X./24.05.2002, organele de control din cadrul Garzii Financiare .X. au sesizat Parchetul de pe lângă Curtea de Apel .X. cu privire la aspectele constatate în Procesul-verbal din data de 17.05.2002, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Decizia nr.X/21.06.2002, a suspendat soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rechizitoriul din 14.05.2003 cu nr..X./P/2002 al Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X. privind inculpații .X. –administrator al SC .X. SRL și .X.– administrator al SC .X. SRL .X. și învinuții .X.–administrator al SC .X. SRL .X.,

.X.–administrator al SC .X.SRL, .X.– administrator al SC .X. SRL .X., .X. – administrator SC .X. SRL .X. și .X.– care a preluat firma SC .X. SRL .X., au fost semnalate și unele aspecte de competența organelor de poliție din cadrul județului .X. în favoarea cărora s-a disjuns cauza privind SC .X. SRL .X..

Prin Rezoluția din data de 05.08.2003, emisă în dosar nr..X./P/2003 de către Parchetul de pe lângă Curtea de Apel .X., s-a dispus **confirmarea propunerii organului de cercetare penală de neîncepere a urmăririi penale față de .X.și .X.–** asociații SC .X. SRL - nefăcându-se dovada existenței elementelor de evaziune fiscală, având în vedere că din probele prezentate, respectiv expertiza contabilă, a rezultat că societatea nu a prejudiciat bugetul de stat, produsele achiziționate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL au corespuns din punct de vedere calitativ, fiind conforme cu datele înscrise în documentele de achiziție și nici nu a avut reclamații de la beneficiarii produselor cărora au fost livrate.

Față de Rezoluția din data de 05.08.2003 nu a fost formulată plângere, conform adresei Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X. nr..X./21.05.2014.

Prin Decizia Penală nr..X./15.11.2004, emisă în dosar nr..X./P/2004, Curtea de Apel .X. – Secția penală a analizat recursurile declarate de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., inculpații .X., .X., .X., .X.și părțile civile Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și SC .X. SRL împotriva Deciziei penale nr..X./03.05.2004 a Tribunalului .X., în dosarul nr..X./2004și a decis admiterea recursurilor declarate de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., inculpații .X., .X., .X., .X.și părțile civile Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și SC .X.SRL, înaintând cauza spre rejudecare la prima instanță, respectiv judecătoria .X..

Astfel, Judecătoria .X. - Secția penală a rejudecat acțiunea penală formulată împotriva inculpaților .X., .X., .X., .X.și .X.pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, înșelăciune, fals în înscrisuri oficiale, uz de fals și fals intelectual și prin Sentința Penală nr..X./16.11.2007, emisă în dosar nr..X./2004 a dispus încetarea acțiunii penale puse în mișcare urmare Rechizitoriului Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X. împotriva inculpaților și: condamnarea la închisoare, cu suspendare în cazul .X.și .X., admiterea în parte a acțiunii civile exercitată de Statul Român prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și obligarea inculpaților în solidar și în solidar cu partea responsabilă civilmente SC .X. SRL să plătească statului suma totală de .X.lei reprezentând impozit pe profit și TVA, actualizate cu dobânda legală și rata inflației la data efectuării plății, precum și respingerea celorlalte pretenții civile formulate în cauză de Statul Român prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și de SC .X.SRL.

Prin Decizia penală nr..X./22.12.2008, emisă în dosar nr..X..1/55/2004, Tribunalul .X. – Biroul executări penale admite apelurile declarate de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. și inculpații .X.și .X.împotriva Sentinței Penale nr..X./16.11.2007 a Judecătoriei .X. – Secția penală, schimbă încadrarea juridică a infracțiunilor pentru inculpații .X. (decedat), .X.și .X.cu suspendarea pedepsei și fixarea unei alte perioade de detenție (mai mică), iar în cazul inculpaților .X.și .X.s-a constatat prescripția răspunderii penale pentru anumite infracțiuni și s-a schimbat încadrarea juridică a infracțiunilor. De asemenea, au fost respinse apelurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și SC .X. SRL și s-au menținut restul dispozițiilor sentinței atacate.

Potrivit datelor de pe site-ul Curții de Apel .X., la data de 27.03.2009 s-a admis recursul declarat de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. formulat împotriva Decizie penale nr..X./22.12.2008 pronunțată de Tribunalul .X. în dosar nr..X..X/2004, s-a casat această hotărâre și Sentința penală nr.X/26.11.2007 pronunțată de Judecătoria .X., și rejudecând cauza s-a dispus condamnarea inculpatului .X.la pedeapsa cu închisoare, respingerea recursurilor declarate de inculpatul .X.și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.. **Decizia penală nr.X/27.03.2009 este definitivă.**

Pe cale de consecință, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor constatând că sunt îndeplinite condițiile pentru care a fost suspendată soluționarea contestației pe cale administrativă de atac, respectiv a încetat definitiv latura penală va relua procedura administrativă conform prevederilor art.214 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

1. Prin contestația formulată împotriva Procesului verbal din data de 17.05.2002 încheiat de organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X., societatea aduce în susținere următoarele argumente:

1. În ceea ce privește faptul că din data de 17.07.1997 numitul .X. a reprezentat societatea în calitate de administrator contestația susține că numitul .X. a reprezentat societatea în calitate de administrator numai pe perioada 08.08.1997 - 08.08.1999 și aduce în susținere Contractul de munca nr.X/07.09.1994 și copia după mențiunea Oficiului Registrului Comerțului nr.X/08.08.1997.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, față de constatarea organelor de control potrivit căreia s-a aprovizionat de la 16 societati "fantomă" denumite astfel pe motiv că nu au fost prezentate certificatele de plătitor de TVA,

contestatoarea aduce în susținere certificatele de plătitor de TVA pentru un număr de X societăți și solicită diminuarea prejudiciului de .X.lei reprezentând TVA dedusă nelegal și a majorărilor de întârziere și penalităților aferente cu suma de X lei.

Totodată, contestatoarea motivează ca organele de control și-au depășit competențele în ceea ce privește verificarea documentelor de calitate a produselor achiziționate de la alte societăți decât .X.SA, emise de Laboratorul de încercări fizico-chimice a societății .X. SA în baza Autorizației nr..X./08.05.2001.

Referitor la constatarea organului de control privind faptul că aprovizionarea trebuia făcută numai de la .X.SA, acest furnizor având cantități suficiente de carburanți, contestatara prezintă copii după facturile prin care, în perioada 01.01.2001-31.01.2002, stațiile .X.s-au aprovizionat de la SC .X.SRL.

De asemenea, contestatara precizează că afirmația organului de control privind faptul că marfa provenită de la furnizori ar fi contrafăcută și necorespunzătoare calitativ, este nereală întrucât marfa a fost analizată în laboratorul .X.SA și nu au fost înregistrate reclamații, în condițiile în care au fost efectuate livrări către terți, societăți comerciale și persoane fizice.

În susținere societatea prezintă copii după contractele de furnizare către societățile comerciale și adresa Oficiului pentru Protecția Consumatorului .X. nr..X./28.05.2002 din care rezultă că nu s-au înregistrat reclamații pe adresa SC .X. SRL și raportul de încercări seria I nr..X./2002 și raportul de expertizare LAREX seria D nr..X./14.02.2002.

3. Referitor la impozitul pe profit, contestatoarea susține că facturile au calitatea de document justificativ și cuprind elementele necesare prevăzute de pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, republicată. Totodată, solicită ca organele de control să elibereze o copie a facturilor ridicate în original în vederea întocmirii evidenței primare.

De asemenea, contestatoarea susține că în anul 2002 s-a achitat impozit pe profit în plus în sumă de .X.lei fapt ce dovedește că societatea nu poate fi acuzată de rea intenție în achitarea obligațiilor către buget.

Urmare a celor motivate, contestatoarea susține că nu este de acord cu calcularea impozitului pe profit suplimentar și a majorărilor de întârziere și penalităților aferente.

4. În ceea ce privește constatările cap.IV din Procesul verbal, contestatoarea solicită anularea acestora întrucât susține că nu a întocmit și redactat facturi aparținând societăților SC .X.SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL X.

5. În ceea ce privește constatările de la cap.VI Persoane fizice din Procesul verbal, contestatara solicită anularea constatărilor întrucât .X. a avut calitatea de

administrator pe perioada 08.08.1997-08.08.1999, iar conducerea societății a aparținut Adunării Generale a Asociaților.

Totodată, contestatara precizează că .X. nu a avut atribuții de contabil, nu a înregistrat facturi în contabilitate, nu a întocmit balante sau bilanțuri contabile.

6. Referitor la calculul majorărilor și al penalităților, contestatara precizează că nu se poate pronunța întrucât lipsesc anexele 11, 12, 13 și 14 la Procesul verbal și nu s-a putut face corelație între recapitulațiile existente la dosar.

Astfel, contestatoarea solicită anularea constatărilor în sarcina persoanei fizice ca fiind infracțiuni de evaziune fiscală și delapidare, precum și diminuarea prejudiciului de X lei care este compus din suma de .X. reprezentând impozit pe profit și TVA cu suma de X lei reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și a majorărilor de întârziere și a penalităților aferente.

II. Prin Procesul Verbal din data de 17.05.2002, organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X. au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2001 - 31.01.2002.

Organele de control au constatat că din data de 17.07.1997 până la data controlului administratorul societății a fost .X..

1. Taxa pe valoarea adăugată,

Conform prevederilor art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare și 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, organele de control au constatat că societatea a dedus nelegal TVA, astfel:

a) Prin înregistrarea în contabilitate a unor documente emise în numele SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., societăți neînregistrate la Oficiul Registrului Comerțului și fără a solicita certificat de înregistrare ca plătitori de TVA, societatea a dedus eronat TVA în sumă de **.X.lei**;

b) Prin înregistrarea în contabilitate a unor documente emise în numele SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. fără a solicita certificat de înregistrare ca plătitori de TVA, societatea a dedus eronat TVA în sumă de **.X.lei**;

c) Prin înregistrarea în contabilitate a unor documente de aprovizionare de la SC .X. SA și SC .X. SRL pentru care până la data verificărilor a omis să solicite certificat de înregistrare ca plătitori de TVA și pentru care societatea nu mai are posibilitatea obținerii acestor documente întrucât administratorii se află în penitenciar și respectiv au părăsit România, societatea a dedus eronat TVA în sumă de **.X.lei**;

d) În cazul SC .X. SRL societatea a înregistrat în contabilitate factura seria PH ACB nr..X./30.08.2001 care nu conține toate datele privind delegatul, mijlocul de transport, data când a avut loc expedierea și nu a solicitat certificat de plătitor de TVA. Organele de control au constatat că societatea a dedus eronat TVA în sumă de **.X.lei**;

e) Prin înregistrarea în contabilitate a unor documente de aprovizionare de la SC .X.SRL, SC .X. SRL .X.și SC .X. SRL .X., societăți care nu funcționează la sediul declarat, administratorii nu au putut fi depistați, nu au depus declarații de impozite și taxe la bugetul de stat și nu au achitat astfel de obligații către bugetul de stat precum și fără a solicita certificat de înregistrare ca plătitori de TVA, societatea a dedus eronat TVA în sumă de **.X.lei**;

f) Pe perioada 10.11.2001 - 20.01.2002 societatea a achiziționat carburanți de la SC .X. SRL .X.. Din verificările încrucișate a rezultat ca societatea furnizoare nu funcționează la sediul declarat și administratorul nu a putut fi depistat, societatea furnizoare nu a depus declarații de impozite și taxe la bugetul de stat și nu a achitat astfel de obligații către bugetul de stat, contravaloarea carburanților a fost virată în contul SC .X. SRL .X.. De asemenea, marfa achiziționată nu a fost însoțită de documente care să ateste calitatea și nici de documente de supraveghere fiscală emise de furnizor. Ca urmare, organele de control au constatat ca societatea nu avea dreptul sa deducă TVA în sumă de **.X.lei**;

g) În perioada 21.07.2001 - 16.09.2001 societatea a achiziționat carburanți de la SC .X. SRL .X.. Din verificările încrucișate a rezultat că societatea nu mai avea sediul la .X. ci la .X. fiind preluată de un cetățean turc iar în perioada de 15 zile de la data vânzării părților sociale până la înregistrarea la Oficiul Registrului Comerțului societatea a funcționat ca societate fantomă. Ca urmare, organele de control au constatat că societatea nu avea dreptul să deducă TVA în sumă de **.X.lei**;

h) Pe perioada 12.05.2001 - 04.12.2001 societatea a achiziționat motorină de la SC .X. SRL și SC .X. SRL .X.. Din documentele prezentate nu rezultă date identificatoare cu privire la furnizor și a realității operațiunii comerciale astfel că potrivit 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 societatea nu avea drept de deducere a TVA în sumă de **.X.lei**.

Totodată, au fost calculate majorări de întârziere și penalități aferente TVA în sumă de **.X.lei**, conform OG nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la impozitul pe profit, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli pe bază de facturi fiscale care nu au calitatea de document justificativ, nefiind completate cu toate elementele

prevăzute de pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, republicată.

a) Prin înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu aprovizionările de produse petroliere de la SC .X. SRL și SC .X. SRL .X., societăți care nu funcționează la sediul de declarat, nu au depus declarații de impozite și taxe la bugetul de stat și ai căror administratori nu pot fi identificați, pe baza de documente care nu au calitatea de documente justificative organele de control au constatat că societatea a majorat nelegal cheltuielile cu suma de .X.lei și a diminuat impozitul pe profit de plată cu suma de **.X.lei**.

b) În perioada 09.01.2001 - 27.05.2001 societatea a înregistrat cheltuieli privind aprovizionarea de carburanți de la SC .X. SRL și SC .X. SRL .X., societăți neînregistrate la Oficiul Registrului Comerțului, iar documentele eliberate în numele celor două societăți aparțin altor societăți comerciale și nu cuprind toate elementele unui document justificativ, astfel că eronat a considerat societatea ca fiind deductibile aceste cheltuieli în sumă de .X.lei diminuând impozitul pe profit cu suma de **.X.lei**.

c) În perioada ianuarie - februarie 2001 societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu achiziția de carburanți pentru care a prezentat facturi emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., care sunt societăți "fantomă", întrucât nu funcționează la sediul declarat, nu pot fi identificați administratorii și facturile nu le-au aparținut, iar plățile au fost efectuate în contul unor terți fără să prezinte documente din care să rezulte ca furnizorul a solicitat acest lucru. Organele de control au constatat că prin înregistrarea în contabilitate a acestor achiziții au fost majorate cheltuielile deductibile cu suma de .X.lei și s-a diminuat impozitul pe profit cu suma de **.X.lei**.

d) În ce privește achizițiile efectuate de la SC .X. SRL .X. organele de control au constatat că facturile nu au calitatea de documente justificative, întrucât sunt întocmite incorect -pentru a se ascunde furnizorul real, denumirea inițială a mărfii și realitatea operațiunii-, nu sunt însoțite de declarația de conformitate și de documentul de supraveghere fiscală, nu prezintă certificat de plătitor de TVA.

În aceeași situație sunt și achizițiile de la SC .X. SRL .X., SC .X.SRL, SC .X.SRL.

Astfel, organele de control nu au dat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X lei, iar impozitul pe profit a fost diminuat cu suma de **.X.lei**.

e) În ceea ce privește achizițiile de la SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL, organele de control au constatat că impozitul pe profit a fost diminuat cu suma de **.X.lei** ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile a achizițiilor de produse petroliere.

f) Referitor la achizițiile de la SC .X. SRL .X., societate care nu funcționează la sediul declarat și administratorul nu a putut fi depistat, nu a depus declarații de impozite și taxe la bugetul de stat și nu a achitat astfel de obligații către bugetul

de stat, iar contravaloarea carburanților a fost virată în contul SC .X. SRL .X. coroborat cu faptul ca societatea nu poate prezenta documente care să ateste calitatea marfurilor și de documente de supraveghere fiscală, facturile nu pot fi considerate documente justificative, iar cheltuielile în sumă de .X.lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit. Organele de control au constatat ca impozitul pe profit datorat este de .X.lei.

Totodata, au fost calculate majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit în sumă de .X.lei, conform OG nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având in vedere constatările organelor de control, care au stat la baza întocmirii procesului verbal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societate și de organele de control, se rețin următoarele:

Referitor la suma de .X.lei, reprezentând:

- X.lei impozit pe profit ;
- X.lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X.lei penalități aferente impozitului pe profit;
- X.lei taxa pe valoarea adăugată ;
- X.lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X.lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

1. În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA în sumă de .X.lei aferente achiziției de produse petroliere efectuate de la X societăți comerciale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care societatea a înregistrat aceste cheltuieli și TVA aferentă fără să aibă la bază documente justificative potrivit Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada supusă verificării: 01.01.2001-31.01.2002.

În fapt, organele control din cadrul Gărzii Financiare .X. au stabilit în sarcina societății impozit pe profit și TVA pentru achizițiile de produse petroliere efectuate de la un număr de 12 societăți comerciale, respectiv **SC .XXXX SRL** întrucât s-a constatat faptul ca unele societăți nu sunt înregistrate la ORC, nu

funcționează la sediul declarat, nu au spațiu de functionare, nu au fost identificați administratorii, nu sunt depuse declarații la organul fiscal.

Mai mult, facturile prezentate sunt incomplete, nu sunt însoțite de declarația de conformitate, ori certificatul de calitate a mărfii și documentul de supraveghere fiscală.

Verificarile au fost efectuate de organele de control în baza documentelor puse la dispoziția acestora de administratorul societății, în persoana domnului Draghici Mircea, calitate reținută și prin Sentința Penală nr.X/26.11.2007.

Astfel, din verificari a rezultat ca societatea a înregistrat în contabilitate facturile fiscale de aprovizionare de la societati comerciale care nu functioneaza la sediul declarat (ex: SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL), fie a înregistrat facturi emise de la societati a caror denumire si adresa de sediu sunt corecte dar facturile fiscale emise nu le-au aparținut niciodată (ex: SC .X.SRL, SC .X.SRL), fie a înregistrat în contabilitate facturi de la societăți care nu au pus la dispoziție copie după înștiințarea de plătitor de TVA, declarația de conformitate, certificat de calitate și documentul de supraveghere fiscală (ex: SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SA, SC .X.COM SRL și SC .X.SRL), iar facturile întocmite nu îndeplinesc condițiile de document justificativ legal conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Situația furnizorilor precum și sursa de proveniență a facturilor fiscale înregistrate în contabilitate rezulta din adresele nr. .X./26.02.2002, nr. X/25.03.2002, nr. X15.03.2002, nr. X/04.03.2002, nr. X/25.03.2002, nr. X/14.03.2002, nr. X/19.03.2002.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) în materia impozitului pe profit, pe 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;[...]"

coroborate cu Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin HG nr.402/2000 date în aplicarea art.4 alin.6 lit.m) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează :

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991."

De asemenea, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991:

"Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corespunzător.

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele ale pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, unde se precizează: *"Potrivit art.6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea si sediul unității patrimoniale care întocmeste documentul;*
- c) numărul si data întocmirii documentului;*
- d) mentionarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) continutul operațiunii patrimoniale si, când este cazul, si temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative si valorice aferente operațiunii 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 operațiunilor efectuate."*

De asemenea, prin OMF nr.425/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de întocmire și 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.”

Din coroborarea textelor legale sus menționate rezultă că în materia impozitului pe profit, factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute la pct.119 din Regulamentul contabil, mai sus citat, inclusiv datele de identitate ale delegatului, date privind mijlocul de transport, data și ora expedierii, precum și semnatura de primire a mărfii, aceste elemente încadrându-se în acele elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Pentru speța în cauză, respectiv achiziția de produse petroliere, se reține și particularitatea privind faptul că produsele petroliere trebuie însoțite și de documentul de supraveghere fiscală și certificatul de calitate, conform art.33.1 alin.5 și alin.9 din OUG nr.134/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, care precizează:

“(5) [...] Exemplarul 3 al documentului de supraveghere fiscală rămâne la agentul economic beneficiar și va însoți transportul de carburanți și combustibili până la destinația finală [...]”, respectiv

“(9) Pe toată durata transportului cantitățile de combustibili și carburanți vor fi însoțite de certificate de calitate din care să rezulte caracteristicile tehnice care definesc produsele transportate [...]”.

Astfel, din coroborarea tuturor textelor legale sus menționate rezultă că pe lângă factura fiscală întocmită corespunzător, societatea trebuie să dețină și exemplarul 3 al documentului de supraveghere fiscală și certificatul de calitate.

b) în materia taxei pe valoarea adăugată în perioada supusă verificării sunt aplicabile prevederile art.19 și art.25 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

ART. 19 – *“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;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

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. 18.”

ART.25 - *“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonante de urgență au următoarele obligații:[...]*

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;[...].”

coroborate cu cele ale pct.10.12 din HG nr.401/2000 privind Normele metodologice pentru aplicarea OUG nr.17/2000, care precizează:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.”

Totodată, la pct.10.6 din Normele de aplicare a OUG nr.17/2000, aprobate prin HG 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 că pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA 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 plătitor de TVA a furnizorului.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care prin adresa nr.X/24.11.2004, precizează:

“ Art.25 B lit.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevede ca platitorii de taxa 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,[...] “.

De asemenea, prin adresa nr.X/06.08.2007, Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor precizează :

“ [...] exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se putea efectua după verificarea întocmirii corecte și complete a facturii, iar în ceea ce privește înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată a furnizorilor sau prestatorilor, pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane, aceasta se verifică cu copia de pe documentul legal care atestă calitatea de platitor a furnizorului sau prestatorului. “

Astfel, conform prevederilor art.25 B lit.b) din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată și ale art.25 B lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, mai sus citate, **cumpărătorul are obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor elementelor prevăzute de lege, condiție esențială pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, cumpărătorul are obligația de a solicita furnizorului, documentul legal care atestă calitatea acestuia de platitor de taxa pe valoarea adăugată, pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane ROL.

Mai mult, se reține că potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, **factura, cod 14-4-10/A**, este un formular cu regim special de inseriere și de numerotare care :

“ 1. Serveste ca :

- document pe baza caruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și marfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de însoțire a marfii pe timpul transportului ;
- document de încarcare în gestiunea primitorului ;
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumparatorului [...]** “.

Contestatară prezintă în susținere:

- Buletinele de încercări nr.XXXX11.2001 emise de SC .X. SA care deține autorizația nr..X./08.05.2001, pentru client SC .X.SRL, SC .X.SRL
- Buletinele de analiză nr..X./05.09.2001, nr.X/08.09.2001 emise de SC X SA pentru client SC X SRL, SC X SRL,
- Declarațiile de conformitate nr.X/10.05.2001, nr.X/14.09.2001, nr.X/03.10.2001 emise de .X.SA pentru client SC X SRL, SC X SRL, X .X., X X.

Or, aceste documente nu pot fi reținute întrucât acestea nu fac trimitere la achiziții de produse petroliere către SC .X.SRL, nici măcar către furnizorii vizați în prezenta cauză.

În ceea ce privește faptul că nu au existat reclamații privind calitatea produselor petroliere care au fost livrate către persoane fizice și persoane juridice, conform contractelor prezentate la contestație, organul de soluționare reține faptul că existența și prezentarea declarațiilor de conformitate, a documentelor de supraveghere fiscală pentru produsele achiziționate, nu exonerează contestatară de lipsa acestora.

Referitor la Raportul de încercări seria I nr..X./2002 și Raportul de expertizare LAREX seria D nr..X./14.02.2002 prezentat în susținere de contestatară, prin care se specifică că probele analizate corespund condițiilor de calitate prevăzute de STAS 240-80 “*motorina*”, organul de soluționare reține faptul că data primirii obiectului supus încercării este 07.02.2002 în condițiile în care tranzacțiile au fost efectuate în perioada 01.01.2001-31.01.2002, or în această perioadă au fost efectuate vânzări către persoane fizice și juridice.

În ceea ce privește plățile efectuate către furnizori, contestatară precizează că “*toate plățile contestate au fost făcute numai prin bancă [...]*”, anexând în acest sens o adresă a SC .X. SRL care informează SC .X. SRL de contul în care să fie efectuată plata, adresă care nu este suficientă pentru a ne pronunța cu privire la plățile care au fost efectuate către toți cei 12 furnizori.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia facturile originale au fost ridicate de organele de control și acestea nu au fost restituite, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în Procesul verbal din data de 17.05.2002, semnat și ștampilat de reprezentantul societății, se menționează faptul că “*Prin semnarea prezentului act de control se recunoaște*

faptul că toate actele puse la dispoziție pe parcursul controlului, cu excepția celor anexate la prezentul, au fost restituite societății.”

Astfel, prin contestație nu sunt prezentate elemente care să combată reținerile organului de control privind completarea incompletă a facturilor și avizelor de însoțire, inexistența declarațiilor de conformitate și lipsa documentelor de supraveghere fiscală.

În concluzie, toate susținerile contestatarului și documentele prezentate în susținere nu pot justifica modul de completare a facturilor în cauză, respectiv lipsa numelui, a datelor de identitate ale delegatului, a datelor privind mijlocul de transport și expedierea, precum și a semnăturii de primire a marfurilor, și mai mult nu pot justifica lipsa declarațiilor de conformitate și a documentelor de supraveghere fiscală, fapt pentru organele de control au constatat în mod legal că aceste facturi nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, necesară în justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA.

Cât privește susținerea contestatarii potrivit căreia prezintă dovada de plătitor de TVA pentru un număr de 9 societăți din totalul de 11, organul de soluționare reține faptul că nu este suficientă întrucât documentele înregistrate în contabilitatea societății nu îndeplinesc calitatea de document justificativ la data efectuării tranzacțiilor, conform celor menționate anterior.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007 publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casare și Justiție s-au pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi fiscale care nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit în sensul că : ***“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*** .

Chiar dacă această decizie este incidentă unei perioade ulterioare celei supuse verificării, fiind dată în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.4 lit.f) și în art.145 alin.8 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, articol invocat în soluționarea spetei, se va reține în cauza faptul că pentru exercitarea deductibilității cheltuielilor și a

dreptului de deducere a TVA inscrise in facturi este obligatorie verificarea conditiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

De asemena, se reține că deși prin Sentința penală nr.X/2007 a Judecatoriei .X., pronunțată în dosarul nr..X./2004, ramasă definitivă prin Decizia penală nr.X/R/2009 a Curții de Apel .X., instanța penală a respins ca nefondate pretențiile civile formulate în cauză de Statul Român prin Girecția Generală a Finanțelor Publice .X., organul de soluționare a contestației reține că această soluție a fost adoptată din prisma analizei existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor pentru care a fost sesizată.

În concluzie, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil a cheltuielilor, respectiv drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrise in facturile fiscale prezentate în Procesul verbal din 17.05.2002, facturi emise de SC .X. .X. SA, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC X SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC X SRL, SC .X.SRL, SC .X.X SRL, SC X SRL și SC X SRL, care nu au calitatea de documente justificative, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit căruia:

“contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit și TVA în sumă de .X.lei.

2. Referitor la suma de .X.lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală mai poate analiza pe fond contestația privind aceste capete de cerere în condițiile în care instanța penală a reținut definitiv că pentru această sumă partea responsabilă civilmente este obligată la plată.

În fapt, astfel cum rezultă din motivarea Sentinței Penale nr.X/26.11.2007 pronunțată în Dosar nr..X./2004 rămasă definitivă prin Decizia penală nr.XR din

data de 27.03.2009, SC .X. SRL a fost obligată la plata sumei de .X.lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de X lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, conform pct.107.1 lit.g) din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“107.1. **Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:[...]***

*g) ordonanța procurorului, încheierea sau **dispozitivul hotărârii instanței judecătorești** ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească”* decizia instantei judecătorești este titlu de creanță și poate fi pusă în executare.

Având în vedere că pentru aceste sume societatea a fost obligată la plată în baza titlului de creanță reprezentat de hotărârea judecătorească, contestația pentru suma de .X.lei nu mai poate fi analizată în procedura prealabilă, organul de soluționare urmând să constate autoritatea de lucru judecat a acestei hotărâri, iar în conformitate cu pct.11.1 lit.c din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.450/2012 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia contestația rămâne “[...] **fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect**”, luându-se act de soluția pronunțată, să constate că cererea rămâne lipsită de obiect, pentru această sumă, debitul fiind datorat în baza sentinței penale.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .X.lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X.lei și accesoriile în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în suma de .X.lei, stabilite de organele fiscale prin Procesul verbal din data de 17.05.2002, se reține că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, stabilite prin

Sentința penală nr.X/2007, iar prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitul pe profit și TVA în sumă de .X.lei, ca o consecință, se datorează și accesoriile în sumă de .X.lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X.lei și în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilita suplimentar în suma de .X.lei, și conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente.

Totodată, se reține că în cuantumul total al accesoriilor se regăsesc inclusiv accesoriile aferente debitului reținut de instanța penală, ca fiind datorate.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.4, art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.c) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Constatarea autorității de lucru judecat și rămânerea ca fiind fără obiect a contestației formulate împotriva Procesului verbal din data de 17.05.2002 pentru suma de .X.lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de X lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, luându-se act de Sentința penală nr.X/2007 pronunțată de Judecătoria .X., prin care au fost menținute definitiv în sarcina societății aceste obligații bugetare.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** din X împotriva Procesului verbal din data de 17.05.2002, act administrativ fiscal emis de Garda Financiară .X., pentru suma de X lei, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- TVA în sumă de X lei,
- majorari și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de .X.lei,
- majorari și penalități de întârziere aferente TVA stabilita suplimentar în suma de .X.lei.

Totodată, se reține că în cuantumul total al accesoriilor se regăsesc inclusiv accesoriile aferente debitului reținut de instanța penală, ca fiind datorate.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,