



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

## **AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**

*Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud*

Biroul de solutionare a contestatiilor

---

DOSAR NR. 28/220/2004

### **DECIZIA NR. 50/11.11.2005**

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, inregistrata la  
D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 20790/30.12.2004.

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 a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 2010/13.06.2002 incheiat de organele de control ale Garzii Financiare-Sectia Bistrita-Nasaud, act prin care s-a dispus virarea la bugetul statului a sumei totale de S lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru perioada 01.01.2001 la 31.03.2002.

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate de art. 175, 177 si 179 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 precizarea ca actul de control ce face obiectul contestatiei a fost incheiat la solicitarea Inspectoratului de Politie al Judetului Bistrita-Nasaud (adresa nr. 36284/23.04.2002) si a fost transmis de catre Garda Financiara-Sectia Bistrita-Nasaud organelor abilitate de lege pentru inceperea cercetarilor in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor de evaziune fiscala, prevazute de art. 10, 12 si 13 din Legea nr. 87/1994 si fals intelectual prevazute de Legea nr. 82/1991-republicata si modificata (adresa trimitere nr. 2071/19.06.2002-fila nr. 21).

In aceste conditii, in temeiul art. 10 alin. (4) din O.U.G. nr. 13/2001, prin Decizia nr. 259/31.07.2002 (filele nr. 28 la 30) s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa, potrivit dispozitiilor art. 10 alin. (2) din O.U.G. nr. 13/2001 aprobata prin Legea nr. 506/2001, urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii.

Prin adresa nr. 104177/BN/30.12.2004 (fila 34) inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 26790/30.12.2004, Garda Financiara-Sectia Bistrita-Nasaud ne sesizeaza ca in dosarul penal nr. 265/P/2002 privind pe administratorul

S.C. X S.R.L., C.G., Parchetul de pe langa Tribunalul Bistrita-Nasaud, prin Rezolutia din 16.11.2004 a dispus scoaterea de sub urmarire penala pentru infractiunile de evaziune fiscala si fals in declaratii , deoarece nu a actionat cu intentie infractionala. In aceste conditii s-a solicitat repunerea pe rol a contestatiei a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr. 259/31.07.2002.

In vederea completarii documentatiei aflata la dosarul cauzei, prin scrisoarea nr. 26790/04.01.2005 (fila 35) s-a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul Bistrita-Nasaud copia Rezolutiei din 16.11.2004, aceasta fiind transmisa si anexata la dosar (filele 37 la 40).

Prin scrisoarea nr. 26790/11.01.2005, respectiv, din 14.03.2005 si 20.04.2005 (filele 41, 43 si 45) s-a solicitat petentei transmiterea la dosarul cauzei a unei copii dupa Raportul de expertiza contabila efectuata in dosarul nr. 265/P/2002, acest document impreuna cu completarile ulterioare si alte documente considerate relevante in cauza fiind transmise ( anexate la filele 47 la 70 ) si inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 9662/16.05.2005. De asemenea, prin adresa nr. 26790/08.08.2005 (fila 71), s-a solicitat petentei sa precizeze daca pentru documentele primare sustrate din locuinta administratorului s-au intreprins demersurile imperative prevazute de dispozitiile legale pentru reconstituirea acestora. Confirmarea de primire (fila 72) atesta faptul ca adresa cu numarul de mai sus a fost primita de catre administratorul S.C. X S.R.L. in data de 12.08.2005, insa nu s-a dat curs solicitarii facute prin aceasta.

Prin scrisoarea cu acelasi numar din data de 22.09.2005 (fila 73) s-a solicitat petentei sa transmita la dosarul cauzei, in copie, avizele de expeditie insotitoare a materialului lemnos achizitionat, care au stat la baza intocmirii facturilor excluse de organul de control de la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, acte primare partial transmise, anexate la dosar (filele 74 la 82) si inregistrate la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 17865/22.09.2005. Cu aceasta ocazie administratorul societatii raspunde la adresa noastra din data de 08.08.2005 (scrisoarea inregistrata sub nr. 17864/22.09.2005- fila 85) solicitandu-ne sa precizam perioada pentru care sa transmita in copie documentele reconstituite.

In adresa nr. 26790/28.09.2005, confirmata pentru primire de catre administratorul firmei, (filele 86 la 87) s-au facut convenitele precizari in legatura cu obligativitatea reconstituirii documentelor sustrate cu indicarea celor strict necesare solutionarii cauzei. De asemenea, pentru corecta instrumentare a cauzei, prin aceeasi adresa s-a solicitat petentei copii dupa avizele de insotire a materialului lemnos achizitionat de S.C. X S.R.L., documente care, potrivit celor afirmate in contestatie, se afla la Ocolul Silvic Nasaud.

Raspunsul primit la aceasta din urma solicitare se regaseste in adresa petentei (fila 88), inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 19025/12.10.2005, in curpinsul careia nu se mentioneaza nici un document din cele cerute, ba mai mult administratorul firmei substituie obligatia de cooperare si punere la dispozitie a probelor cu “ afirmatii si aprecieri” care nu pot fi calificate demersuri in scopul solutionarii temeinice si legale a contestatiei formulate.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei retinem urmatoarele:

I. Prin procesul verbal nr. 2010/30.06.2002 (filele 16 la 18) organele Garzii Financiare-Sectia Bistrita-Nasaud retin ca S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat, pentru anul 2001, cu busteni de la diverse societati care, fie ca erau radiate din evidentele Oficiului Registrului Comertului la data efectuarii livrarii, fie ca facturile emise nu figurau ca ridicate si inregistrate in evidentele acestor societati (filele 14 si 15).

Astfel, potrivit anexei nr. 1 la procesul verbal , intr-un caz (S.C. Y S.R.L. ) Garda Financiara-Sectia Suceava confirma ca societatea nu a desfasurat activitate in anul 2001 si 2002 iar blocurile din care s-au emis facturi fiscale nu au fost ridicate de catre aceasta societate.

In doua cazuri (S.C. V S.R.L. si S.C. P S.R.L. ) organele Garzii Financiare Cluj confirma ca facturile emise nu apartin societatilor mentionate, retinandu-se ca acestea fac parte din cuprinsul aceluiasi bloc de facturi, iar in alte doua cazuri (S.C. Z S.R.L. si S.C. W S.R.L. ) firmele furnizoare nu au putut fi identificate , cea dintai a fost radiata de la Oficiul registrului comertului iar cea de-a doua nu mai are activitate, fapt confirmat prin adresa nr. 560/877/10.05.2002 (fila 11) . Se retine, de asemenea, ca facturile emise in numele acestor societati au fost ridicate de imputernicitii ai S.C. Q S.R.L..

In vederea verificarii provenientei materialului lemnos organul de control a considerat ca fiind necesara consultarea facturilor fiscale originale - exemplarul 1-dar s-a constatat ca acestea lipsesc, fiind furate. Intr-o asemenea situatie nu s-au putut efectua verificari cu privire la anumite date inscrise in documentele de livrare (delegat, mijloc de transport, avize de insotire, etc.), concluzionandu-se ca societatea a inregistrat in evidenta contabila bunuri si servicii pentru care nu posedata acte legale de provenienta si justificare a caror valoare a fost stabilita la suma de S1 lei, la care taxa pe valoarea adaugata aferenta, este in cuantum de S2 lei (Anexa nr. 2 filele 14-15).

Potrivit anexei nr. 2 la actul de control (filele 12 la 13) intr-un numar de 6 (sase) cazuri, ca urmare verificarii provenientei materialului lemnos pe anii 2001 si 2002, s-a constatat ca societatile furnizoare sunt fictive, iar documentele de livrare au fost false.

Avand in vedere aspectele constatate, organele de control, in conformitate cu prevederile art. 29 alin. (2) din O.U.G. nr. 17/2000, art. 12 alin. (2) din Legea nr. 82/1991-republicata si art. 5 alin. (2) din Legea nr. 87/1994, au stabilit in sarcina petentei taxa pe valoarea adaugata suplimentara de S lei , suma care a fost inscrisa in facturile fiscale de aprovizionare considerate false, dedusa in mod nelegal si datorata integral bugetului de stat ca taxa pe valoarea adaugata de plata.

II. Prin cererea inregistrata la Garda Financiara-Sectia Bistrita-Nasaud sub nr. 2175/27.06.2002 (filele 19 la 20), transmisa spre solutionare si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 8861/03.07.2002 (fila 24), S.C. X S.R.L. , a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 2010/13.06.2002, solicitand anulara lor ca netemeinice si nelegale si exonerarea de la plata a obligatiei suplimentare stabilite, in componenta sus aratata .

Petenta motiveaza ca documentele pe baza carora s-au efectuat inregistrari in evidenta contabila indeplinesc conditiile prevazute de H.G. nr. 831/1997. Acestea au fost procurate legal in sensul ca ele au insotit bunurile cumparate si au fost aduse de reprezentantii firmelor furnizoare, necunoscand daca societatile in cauza sunt sau nu inregistrate la Registrul Comertului sau in ce mod si-au procurat formularele cu regim special.

Se arata, de asemenea ca, bunurile procurate au fost insotite de avize de expeditie, documente care, conform sustinerilor petentei pot fi verificate la Ocolul Silvic Nasaud.

In legatura cu materiile prime procurate pe baza facturilor fiscale, petenta motiveaza ca acestea au fost prelucrate iar produsele finite au fost livrate, operatiuni urmare carora a fost colectata si taxa pe valoarea adaugata corespunzatoare.

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

Prin rezolutia organului de urmarire (filele 37 la 39) s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a reprezentantului S.C. X S.R.L., cercetat penal pentru savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de art. 13 din Legea nr. 87/1994 si fals in declaratii prevazut de art. 292 Cod penal, intrucat latura subiectiva a acestor infractiuni nu a fost realizata. Se retine ca administratorul societatii C. G. nu a avut intentia sa se sustraga de la plata taxei pe valoarea adaugata si nici nu a raportat date nereale prin deconturile de taxa pe valoarea adaugata depuse lunar la organele fiscale, motivat de faptul ca acestea au fost intocmite pe baza inregistrarilor din contabilitate, inregistrari care s-au efectuat si pentru facturile fiscale care au facut obiectul controlului.

Asa cum rezulta din cuprinsul rezolutiei, la data controlului nu a fost gasita evidenta contabila a S.C. X S.R.L., administratorul societatii sustinand ca documentele i-au fost furate, in care sens se arata ca au fost sesizate si organele de cercetare penala.

In lipsa evidentei si a documentelor primare organele de urmarire au dispus in cauza efectuarea unei expertize contabile ale carei concluzii exprimate prin raportul intocmit, cu completarile ulterioare, scot in evidenta faptul ca toate bunurile inscrise in facturile de aprovizionare (material lemnos pentru fabricarea de cherestea) au intrat in patrimoniul societatii comerciale. De asemenea s-a stabilit ca si achizitionarea unor mijloace fixe , inscrise in facturile fiscale (tractor forestier si gater), a avut loc in realitate. Cu referire la prestatiile (transporturi auto) inscrise in unele facturi fiscale emise catre S.C. X S.R.L. in suma totala de S3 lei acestea au reprezentat cheltuieli minime aferente operatiunilor de aprovizionare-desfacere a bunurilor pe perioada 01.01.2001 la 31.01.2002.

Se arata in rezolutie ca raportul de expertiza nu a determinat cu exactitate datele privind existenta reala a stocului de cherestea de s m.c. rezultata urmare transformarii a s1 m.c. material lemnos brut. Se retine ca atat administratorul societatii cat si martorul audiat in cauza au aratat ca toate operatiunile comerciale consemnate in facturile fiscale au avut loc in realitate, ei neavand obligatia sa stabileasca existenta sau inexistenta societatilor comerciale emitente (vanzatoare) si nici daca imprimatele cu regim special, inregistrate in contabilitate, au fost sau nu procurate legal de societatile comerciale care le-au intocmit.

De observat ca rezolutia organului de urmarire penala este preponderent fundamentata pe concluziile regasite in raportul de expertiza contabila efectuata in cauza.

Precizam ca avem rezerve serioase si motivate cu privire la aprecierile inscrise in raportul de expertiza contabila si insusite de catre organul de urmarire , aprecieri vizand intinderea prejudiciului produs statului, constand in obligatii fiscale, respectiv taxa pe valoarea adaugata. Mentionam ca prin rezolutia data s-a dispus ca administratorul S.C. X S.R.L. , cercetat sub aspectul comiterii infractiunii de evaziune fiscala prevazute de art.

13 din Legea nr. 87/1994 si fals in declaratii prevazuta de art. 292 Cod penal, sa fie scos de sub urmarire penala deoarece latura subiectiva a acestor infractiuni nu a fost realizata .

Daca conditiile pentru angajarea raspunderii penale nu au fost intrunite, asa cum rezulta din Rezolutia data in dosarul nr. 265/P/2002 (filele nr. 37 la 39), nu acelasi lucru se poate sustine in planul raporturilor juridice fiscale in ceea ce priveste obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata , obligatie derivata din tranzactiile derulate si consemnate in documentele emise de furnizori “firme fantoma”.

Din acest punct de vedere motivarile aduse de petenta cu privire la raspunderea pentru intocmirea documentelor primare si a indeplinirii conditiilor de fond si de forma ale acestora, sunt partial justificate in sensul ca, in raport cu natura si obiectul comertului precum si a normelor legale care reglementeaza circulatia materialului lemnos, cumparatorului ii reveneau o serie de obligatii care, in cazul analizat, au fost ignorate aproape in totalitate de catre administratorul petentei , facand astfel posibila realizarea unor tranzactii cu persoane juridice “inexistente”sau care nu au desfasurat activitate in perioada la care se refera controlul.

Cele de mai sus sunt sustinute de urmatoarele:

Perfectarea unor contracte avand ca obiect materialul lemnos este supusa unor reglementari speciale si restrictive de libera circulatie. Pentru perioada la care se refera actele comerciale ce au declansat urmarirea penala precum si litigiul fiscal, au fost in vigoare Instructiunile cu privire la circulatia si controlul circulatiei materialelor lemnoase si al instalatiilor de transformat lemn rotund aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 735/01.10.1998. Mentionam ca H.G. nr 735/1998 a fost emisa in temeiul art. 82 din Legea nr. 26/1998 privind Codul silvic.

Capitolul I al Instructiunilor , intitulat “Documentele de insotire folosite la transportul materialelor lemnoase si eliberarea acestora” , *reglementeaza 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. In conformitate cu art. 1 din Instructiuni “... materialele lemnoase se pot transporta de la locul de recoltare sau de depozitare, insotite obligatoriu de documente de insotire, pe toata durata transportului, din care sa rezulte cu certitudine legalitatea provenientei acestora. Prin provenienta materialelor lemnoase se intelege sursa de unde au fost obtinute acestea respectiv: paduri proprietate publica sau privata ; vegetatie forestiera; centre de sortare, prelucrare si depozitare de materiale lemnoase.”*

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. Documentul se elibereaza de catre persoanele mentionate la art. 6, fiind obligatorie inscrierea numarului contractului sau al comenzii”.

Este de remarcat ca, in conformitate cu prevederile legale antecitate, 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 vor inscrie in cifre si litere.

Raportat la cele de mai sus, in cazurile analizate de expert, documentele de insotire (asa cum rezulta din cele sase avize de expeditie anexate in copie la dosarul cauzei-filele 77 la 82) au fost acceptate de cumparator (S.C. X S.R.L. ) desi nu erau completate cu toate datele cerute de formular si normele legale, lipsind astfel numarul si data contractului sau comenzii, datele privind provenienta materialului lemnos (partida, padurea, parchetul, ocolul silvic, etc). De asemenea au fost acceptate avizele de expeditie (baza de intocmire a facturilor) cu toate ca datele de identificare a emitentului (furnizorului) nu erau complete (in speta nr. si data inregistrarii la Oficiul Registrului Comertului).

Folosirea, dar mai ales acceptarea avizului de expeditie se putea face de cumparator numai daca livrarea materialului lemnos se realiza in baza unui contract sau comenzi a carui numar se inscrie in mod obligatoriu in documentul de insotire (aviz). Or, incheierea unui contract sau lansarea unei comenzi ferme implica identificarea reala a partilor, prevenindu-se in acest mod perfectarea si derularea unor tranzactii cu entitati care, ulterior, s-a constatat ca nu exista.

In raport cu dispozitiile speciale amintite anterior, contractul comercial pentru livrarea de materiale lemnoase, in virtutea art. 942 si art. 1295 Cod civil, nu poate fi dissociat de inscrisul care il consacra. In asemenea situatii, documentele de insotire a transporturilor de materiale lemnoase vor fi emise numai cu prilejul executarii unui contract de vanzare-cumparare sau a unei comenzi ferme, intervenite in forma scrisa, ceea ce presupune identificarea precisa si indubitabila a partilor.

Reperul fundamental al probatiunii obligatiilor comerciale il constituie art. 46 din Codul comercial care precizeaza ca acestea se dovedesc cu acte autentice, acte sub semnatura privata, facturi acceptate, etc. In acest context si tinand seama ca prevederile Codului comercial, in cazurile analizate, se completeaza cu norme legale speciale (Instruciunile aprobate prin H.G. nr. 735/1998), urmeaza ca dovada acestor acte si fapte de comert sa fie analizate prin prisma celor din urma reglementari. Asa fiind, pentru tranzactiile cu materiale lemnoase emiterea facturilor de catre furnizori precum si a avizelor de expeditie, trebuie sa fie precedata obligatoriu de incheierea unui contract scris sau a unei comenzi ferme in care subiectii raportului juridic sa fie precis determinati si identificati. Numai asa, in tranzactiile cu materiale lemnoase, functia economico-juridica a facturii consfinteste inscrisul constatator al incheierii acordului de vointa neviciat si deci a perfectarii contractului.

In cauza examinata, tinand seama de inexistenta reala a furnizorilor, nu mai poate fi vorba de incheierea unui contract comercial bilateral, iar in acest context nu se sustine nici afirmatia conform careia a avut loc transferul de proprietate de care aminteste expertul.

In conditiile concret date, apreciem ca nu se poate sustine existenta sau perfectarea unui contract valabil si in consecinta nici nu suntem in prezenta unui transfer real de proprietate.

Daca avem in vedere ca ratiunea reglementarilor imperative aprobate prin H.G. nr. 735/1998 a fost tocmai aceea de a preveni actele si faptele de comert sau orice tip de tranzactii cu materiale lemnoase a caror provenienta legala nu este justificata, apreciem ca printr-o minima diligenta cumparatorul putea sa verifice realitatea datelor inscrise in documente iar prin prisma dispozitiilor legale amintite, avea si obligatia sa urmeze un

astfel de demers. De altfel, agentii economici care achizitioneaza materiale lemnoase trebuie sa verifice nu numai modul de intocmire a documentelor insotitoare ci si daca aceste documente au fost procurate pe cale legala sens in care avizul de expeditie completat corespunzator "va fi insotit de borderoul de achizitie in baza caruia a fost eliberat", obligatie rezultata cu claritate din prevederile art. 3 alin. (1) lit. c), ultima fraza din Instructiuni. Cu alte cuvinte cumparatorii au obligatia sa solicite si dovada procurarii legale a documentelor cu regim special de insotire a materialelor lemnoase, ceea ce insa nu s-a facut in nici un caz.

Avand in vedere reglementarile legale in domeniu enuntate mai sus precum si rigurozitatea impusa de acestea in ceea ce priveste intocmirea, completarea si verificarea documentelor, concluzionam ca in ipoteza in care reprezentantul S.C. X S.R.L. le-ar fi respectat (intru-totul) nu s-ar fi putut angaja si derula afaceri cu firme de tip "fantoma".

Conditii restrictive in care se puteau angaja si realiza tranzactii cu materiale lemnoase, precum si obligatiile imperative, minutios reglementate, ce reveneau cumparatorilor in astfel de tranzactii nu au fost inasa respectate de contestatoare, facand posibila derularea unor acte si fapte de comert cu persoane juridice necunoscute sau, asa cum arata organul de control, cu „firme fantoma”.

Din aceasta perspectiva si actele normative speciale pe linie de taxa pe valoarea adaugata, respectiv O.U.G. nr. 17/14.03.2000, in vigoare la data efectuarii operatiunilor impozabile, instituie obligatii precise pe linia intocmirii si verificarii documentelor de livrare, impunand totodata conditiile in care se poate exercita dreptul de deducere a acestei taxe.

Cu privire la intocmirea documentelor, la art. 25 B lit. b) din Ordonanta se dispune ca, "*Contribuabilii platitori de taxa pe valoarea adaugata sunt obligati sa solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si sa verifice intocmirea corecta a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 20 milioane lei, sa solicite si copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului sau prestatorului*". Potrivit prevederilor art. 25 C lit. a) alin. 2 din acelasi act normativ, "*documentele justificative care nu sunt procurate pe caile stabilite prin normele legale si nu sunt **corect intocmite** nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile ce fac obiectul tranzactiilor respective vor fi considerate fara documente legale de provenienta si se sanctioneaza potrivit Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale*".

Cat priveste regimul deducerilor, O.U.G. nr. 17/2000, la art. 19 alin. (1) lit. a) prevede ca, "*Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati: a) sa justifice suma taxei **prin documente intocmite conform legii de catre contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata***".

Potrivit pct. 10.6 lit. g) din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000: "***Nu poate fi dedusa, potrivit legii, taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la :** g) bunuri si servicii aprovizionate pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile prevazute la art. 25 lit. B din ordonanta de urgenta si de Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor*

*formularelor comune privind activitatea financiar contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora”.*

Potrivit pct. 10.12 lit.a) din normele precitate, *“Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata sunt obligati sa justifice prin documente legal intocmite cuantumul taxei. Documentele legale sunt : a) exemplarul original al facturii fiscale sau dupa caz alte documente specifice aprobate potrivit Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru bunurile si serviciile cumparate de la furnizorii din tara”.*

Din economia textelor legale antecitate rezulta fara dubii obligatiile ce revin cumparatorilor, obligatii din care nu lipsesc cele referitoare la verificarea intocmirii corecte a documentelor primite de la furnizori sau prestatori, precum si daca aceste documente indeplinesc conditiile prevazute de lege pentru ca in baza lor sa se poata efectua inregistrarile in contabilitate si sa se exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata. Este evident ca in cazul tranzactiilor cu materiale lemnoase aceste obligatii trebuie completate si coroborate cu cele prevazute de Instructiunile aprobate prin H.G. nr. 735/1998 privind circulatia si controlul circulatiei materialelor lemnoase.

In ceea ce priveste facturile fiscale care au stat la baza inregistrarii in contabilitatea petentei a aprovizionarilor cu material lemnos, facturi care poarta amprenta avizelor de insotire, trebuie mentionat ca daca se au in vedere natura, obiectul si volumul tranzactiilor, conditiile impuse prin dispozitiile speciale care reglementeaza circulatia materialelor lemnoase, a altor bunuri si servicii, precum si prevederile normelor legale pe linia taxei pe valoarea adaugata, se constata ca acestea nu pot constitui documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata. De retinut, in acest sens, ca facturile fiscale au fost emise pe imprimate care nu au fost ridicate de la organul fiscal de catre firme radiate din evidentele fiscale sau de tip “fantoma”. Toate aceste documente, intocmite cu nerespectarea normelor legale precitate, au fost acceptate de catre administratorul societatii ca fiind justificative, desi in baza art. 25 B. lit. b). din O.U.G. nr. 17/2000 ii 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.

Intrucat reprezentantul firmei cumparatoare nu a intreprins nici cel mai elementar demers in a verifica realitatea si legalitatea documentelor de livrarea a bunurilor si serviciilor , acceptand cu o usurinta inexplicabila acte fictive , este limpede ca vinovatia acestuia nu poate fi pusa la indoiala dupa cum nici culpa cu consecintele pagubitoare pentru bugetul statului nu poate fi transferata asupra altor persoane, in prezent neidentificate, sau asupra unor firme “fantoma ”.

Prin prisma celor de mai sus nu pot fi insusite motivele invocate de petenta conform carora, documentele ce au stat la baza inregistrarilor in evidenta contabila indeplinesc toate conditiile cerute de H.G. nr. 831/1997 intrucat sunt documente fiscale prevazute de legislatia in vigoare aduse de reprezentantii firmelor de la care s-a procurat marfa, fara a avea posibilitatea de a verifica existenta sau inexistenta fiecarei firme ori a modului cum acestea si-au procurat imprimatele cu regim special.

Expertiza contabila efectuata in cauza (filele 47 la 59) este criticabila.

Autorul raportului de expertiza, pe langa faptul ca a elaborat lucrarea cu nerespectarea normelor proprii, isi intemeiaza concluziile prin ocolirea nepermisa a



cadrele legale special care reglementeaza circulatia materialelor lemnoase ajungand la aprecieri contradictorii si discutabile, bazate pe prezumtii, interpretari confuze si situatii ipotetice, ce nu pot fi insusite.

Criticabil este si modul in care a fost efectuata expertiza contabila in privinta corectei aplicari de catre agentul economic a actelor normative pe linie de taxa pe valoarea adaugata . Astfel , analizand raportul intocmit constatam 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, “ *Faptul ca aceste facturi provin de la firme care si-au incetat activitatea sau fantoma nu au relevanta pentru a stabili daca pot constitui sau nu documente justificative pentru a servi la inregistrarea operatiunilor patrimoniale in contabilitate*” tinand seama ca acest aspect prezinta o importanta deosebita , inexistentia (reala) furnizorului presupune 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 obligatiilor fiscale*. Este deci cert ca in situatia in care s-ar admite petentei deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile mentionate in cele doua anexe ale actului de control, bugetul statului ar fi prejudiciat cu taxa pe valoarea adaugata dedusa.

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 necunoscuti, 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 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 si a furnizorilor acestuia.

Din aceasta perspectiva, avand in vedere rigurozitatea normelor imperative privitoare la intocmirea documentelor care reflecta tranzactii cu material lemnos, nu se mai poate insusi prezumtia bunei credinte , in conditiile in care administratorul firmei a dat dovada de o grava neglijenta in procedura de contractare a unor bunuri cu regim special de circulatie cat si a altor bunuri si servicii. 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 facturile fiscale intocmite in numele unor societati fictive nu a fost colectata real si efectiv , 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, 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.

Sub aspectul prejudiciului adus bugetului de stat acesta este cert, atata timp cat cumparatorul materialului lemnos a dedus taxa pe valoarea adaugata pe facturile de cumparare, fara ca aceasta taxa sa fie colectata in amonte (furnizorii fiind fictivi), intrerupandu-se astfel circuitul normal al impozitului prevazut de normele legale.

Chiar daca nu s-ar pune la indoiala buna credinta a d-lui C. G., ale carui acte sunt insesi actele petentei, in raport cu starea de fapt si a obligatiilor decurgand din calitatea unui "bun" administrator, precum si a obligatiilor imperative rezultate din prevederile legale in ceea ce priveste verificarea si acceptarea unor documente care nu intrunesc 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 sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 186 alin. (1) din Codul de procedura fiscala- republicat se

#### DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. si pe cale de consecinta mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 2010/13.06.2002 pentru suma totala de S lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar .

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

L.S.