

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
M E H E D I N T I

DECIZIA Nr.19/2005

Directia generala a finantelor publice a fost sesizata de Garda financiara prin adresa din data de 25.02.2003, înregistrata la D.G.F.P. in data de 26.02.2003 asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**

Contestatia a fost formulata împotriva masurilor dispuse prin procesul verbal din data de 12.02.2003, încheiat de comisarii Garzii financiare privind virarea la bugetul statului a sumei de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adaugata de plata.

Prin Decizia din data 12.03.2003 s-a suspendat solutionarea cauzei pâna la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa inregistrata la Directia generala a finantelor publice in data de 25.02.2005, Garda Financiara a solicitat repunerea pe rol a procedurii de solutionare si a comunicat solutiile pronuntate în dosarul nr. 2661/2003 prin sentinta penala nr. 821/22.10.2003 a Judecatoriei în dosarul nr. 8360/2003 prin sentintapenala nr. 72/A/24.02.2004 a Tribunalului si în dosarul nr. 771/P/2004 prin decizia penala nr. 730/26.05.2004 a Curtii de apel Craiova prin care condamna pe inculpatul, administrator la **SC X SRL** la 1 an închisoare si îl obliga la plata sumei reprezentând despagubiri civile catre D.G.F.P., iar în baza art. 445, C.Proc.Pen. dispune anulara facturilor mentionate în dispozitivul hotarârii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.1, art.4 si art.5, 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.204 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, Directia generala a finantelor publice este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.R.L.** contesta procesul verbal din data de 12.02.2003, încheiat de comisarii Garzii financiare si masurile dispuse

prin acesta, respectiv virarea la bugetul de stat a sumei de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adaugata de plata.

În susținere, contestatoarea invoca faptul ca procesul verbal este lovit de nulitate absoluta, deoarece nu are nr. de înregistrare si nu poarta stampila organului de control, elementele care sunt prezentate sub sanctiunea nulitatii în O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, la care face trimitere si O.U.G. nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor.

De asemenea, precizeaza ca facturile fiscale considerate fictive de organele de control indeplinesc toate conditiile cerute de lege in ceea ce priveste forma si continutul lor, respectiv prevederile art. 25, pct. B din Legea nr. 547/2001 pentru aprobarea O.U.G. nr. 17/2000 privind TVA, au fost inregistrate in contabilitatea societatii si ca urmare nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora.

II. Prin Procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare s-au constatat urmatoarele:

Controlul a verificat, autenticitatea, legalitatea si realitatea documentelor de aprovizionare si de vanzare a marfurilor gasite in mapele prezentate de organele de politie precum si in cele de evidenta contabila apartinand perioadei 04.02.2002-30.09.2002.

Din verificarea facturilor de aprovizionare cuprinse in actul de control a rezultat ca unele facturi prezinta date nereale privind furnizorul si pretul unitar inscris in acestea.

De asemenea, din constatările organelor de politie la sediul unor furnizori, precum si din verificarile efectuate de Garda Financiara a reiesit ca cele 48 de facturi fiscale prezentate de catre organele de politie si inscrise in anexa nr.1 a actului de control au fost tiparite de Regia Imprimeria Nationala R.A. dar au fost utilizate si completate in numele altor societati comerciale decat cele care au achizitionat aceste facturi fiscale .

Comisarii Garzii Financiare constata ca societatea nu putea inregistra in evidenta contabila facturile mentionate mai sus si ca urmare nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, deoarece bunurile achizitionate au fost considerate ca fiind fara documente legale de provenienta.

De retinut ca **SC X SRL** , în aceeași perioadă de timp a achizitionat marfuri similare de la importatori traditionali cu un numar de 40 facturi fiscale reale mentionate in anexa nr.2 a procesului verbal de control pe care nu le-a înregistrat în evidenta contabila a societatii pâna la data de 30.09.2002.

Înregistrarea în contabilitate a documentelor ce nu reflecta operatiuni reale a condus la denaturarea obligatiilor de plata la bugetul de stat, constând în taxa pe valoarea adaugata de dedus înregistrata fara temei legal în evidenta contabila în perioada amintita.

III. Avand in vedere constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului, se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste exceptia ridicata de contestatoare referitoare la nulitatea absoluta a procesului verbal din data de 12.02.2003 pe motiv ca nu are numar de inregistrare si nu poarta stampila organului de control, elemente a caror lipsa atrage aceasta sanctiune conform O.G. nr.2/2001 la care face trimitere si O.U.G. nr.13/2001, se retine ca actele normative invocate prevad:

Ordonanta Guvernului nr.2/2001 reglementeaza regimul juridic al contravențiilor, iar trimiterea prin art.1, alin.3 din O.U.G. nr.13/2001 la dreptul comun referitoare la caile de atac privind amenzile, confiscările și altele măsuri complementare nu au legatură cu procesul verbal prin care se consemnează constatările în cazul unui control de fond în care au fost stabilite impozite, taxe, contribuții precum și orice alte măsuri dispuse de organele Ministerului Finantelor Publice, abilitate potrivit legii. În speta, rezultatele controlului privind stabilirea obligațiilor fiscale au fost consemnate în procesul verbal nr.208/12.02.2003, conform art.20 din O.G. nr.70/1997 aprobată și modificată prin Legea nr.64/1999, acesta cuprinzând toate elementele prevăzute de art.11 din Instrucțiunile pentru aplicarea prevederilor O.G. nr.70/1997, aprobate prin H.G. nr.886/1999.

Fata de cele mai sus rezulta ca în cauza nu sunt aplicabile prevederile O.G. nr.2/2001, procesului verbal contestat nelipsindu-i nici unul din elementele prevăzute de art.11 din Instrucțiunile pentru aplicarea prevederilor O.G. nr.70/1997, aprobate prin H.G. nr.886/1999 și nu se poate retine acest mijloc de apărare invocat de S.C. X S.R.L.

Fiind înlăturată exceptia privind nulitatea absoluta a procesului verbal 12.02.2003 se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

Tot pentru soluționarea pe fond a contestației s-a pronunțat și Direcția juridică din cadrul Agenției naționale de administrare fiscală care prin adresa nr. 27.06.2005 anexată la dosarul cauzei, precizează:

“...ținând seama de dispozițiile art.22, al. 1 din Codul de procedura penală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptelor, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia, și având în vedere dispozițiile art.10, al.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 13/2001, apreciem că organul de soluționare a contestațiilor va trece la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației ca urmare a motivului care a determinat suspendarea, investindu-se cu soluționarea pe fond pentru suma contestată,”.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată, Direcția Generală a Finantelor Publice este investită să se pronunțe dacă măsura organelor de control de a nu accepta la deducere TVA înscrisă în cele 48 de facturi fiscale de aprovizionare prezentate în anexa nr.1 a actului de control, achiziționate de pe piața neagră de administratorul societății și înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L., dovedite de instanța penală ca fiind fictive este legală în condițiile în care realitatea faptelor de evaziune fiscală s-a demonstrat prin sentința penală

nr.821/2003 a Judecatoriei a, mentinuta prin Decizia nr.730/2004 a Curtii de Apel.

În fapt, comisarii Garzii Financiare au efectuat controlul asupra actelor contabile puse la dispozitie de organele de politie ce apartineau perioadei 04.02.2002-30.09.2002 si au constatat ca societatea a înregistrat în evidenta contabila 48 facturi fiscale de aprovizionare (anexa nr.1), constatate a fi false, cu scopul vadit de majorare a cheltuielilor cu marfurile si TVA deductibil, facturi pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata înscrisa în acestea.

Marfurile au fost achizitionate cu facturile mentionate anterior de la furnizorii din Bucuresti: S.C. Z S.R.L., S. C. Y S.R.L., S.C. D S.R.L., si S.C. E S.R.L.

Prin adresa **03.02.2003** comisarii Garzii Financiare au comunicat urmatoarele date cu privire la:

- *S. C. Y S.R.L., ca atat denumirea cat si elementele de identificare nu au fost atribuite nici unei societati comerciale de pe raza municipiului, iar carnetele facturier apartin S.C. Z S.R.L.;*

- *S.C. Z S.R.L, atat denumirea societatii cat si elementele de identificare apartin acesteia, dar carnetele facturier folosite de aceasta apartin S.C. G S.R.L., iar carnetele facturilor apartin S.C. E S.R.L.;*

De asemenea, prin adresa **17.01.2003** s-a comunicat urmatoarele date cu privire la urmatoarele facturi fiscale :

- *factura fiscala a fost achizitionata de SC N S.R.L., si nu de S.C. V S.R.L.;*

- *factura a fost achizitionata de catre S.C. T S.R.L. , si nu de S.C. S SRL;*

Din dosarul cauzei reiese ca facturile fiscale prezentate in anexa nr.1 a actului de control, **nu sunt completate la rubrica "furnizor" cu datele privind "Sediul (localitatea, strada, numarul), datele privind contul si banca furnizorului,** pe acestea fiind aplicata o stampila dreptunghiulara cu denumirea societatii furnizoare, codul fiscal si codul de inmatriculare la Oficiul registrului comertului.

In acelasi timp, se retine ca pe facturile fiscale de aprovizionare existente la dosar nu sunt inscrise datele de identificare ale delegatului, numarul mijlocului de transport, semnatura de primire, precum si contul si banca furnizorului.

Totodata, se retine ca, cele 48 facturi fiscale in baza carora societatea s-a inregistrat in contabilitate cu taxa pe valoarea adaugata deductibila nu pot avea calitatea de documente justificative intrucat nu au la baza operatiuni reale.

Nerealitatea operatiunilor inscrise in cele 48 facturi fiscale ce contin preturi mai mari decat cele din facturile fiscale reale rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei si din Sentinta penala nr.821/22.10.2003, mentinuta prin Decizia penala nr. 730/26.05.2004.

Astfel, Sentinta penala nr.821/22.10.2003 a Judecatoriei, prin care instanta s-a pronuntat asupra faptelor savarsite, care a desfasurat activitati specifice de administrator pentru *S.C. X S.R.L.*, la pag.8 precizeaza "**Potrivit depozitiilor martorilor [...] si concluziilor rapoartelor de constatare tehnico-stiintifica, ale**

inscrisurilor intocmite de serviciul criminalistic IJP , instanta constata ca inculpatul a procurat facturi in alb, stampilate si semnate, de pe piata neagra, care au fost completate de catre acesti martori, la solicitarea inculpatului, cu date furnizate de acesta, pe care le prezenta ca reale''.

Avand in vedere declaratiile inculpatului, ale invinutilor, verificarile firmelor indicate fictiv in documentele contabile ca furnizori, concluziile raportului de expertiza contabila, adresa BCR Sucursala si concluziile rapoartelor de constatare tehnico-stiintifica si ale inscrisurilor intocmite de serviciul criminalistic IJP, instanta penala a retinut ca fapta inculpatului de a intocmi cu intentie facturi fictive, trecand preturi mai mari decat cele reale intruneste elementele constitutive ale infractiunii de evaziune fiscala fiind sanctionata in baza art.13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

De asemenea, instanta penala a retinut ca fapta aceluiasi inculpat de a determina cu stiinta inregistrarea in contabilitate a unor date nereale, avand drept consecinta denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare si a elementelor patrimoniale ce se reflecta in bilantul contabil, savarsita in mod continuat, intruneste elementele constitutive ale infractiunii de participare improprie la infractiunea prevazuta de art.37 din Legea contabilitatii nr.82/1991.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de control nu au acceptat la deducere TVA inscrisa in cele 48 facturi fiscale de aprovizionare cu anvelope, camere de aer, coliere, teava trasa, etc. (anexa nr.1), facturi achizitionate de administratorul si completate de contabila societatii si fiul ei cu date furnizate (dictate de acesta) asa cum a reiesit din actele din faza de cercetare penala si preluate prin rechizitoriul parchetului de pe langa Curtea de Apel prin care s-a dispus trimiterea in judecata a inculpatului.

De asemenea, se retine ca s-a dispus inregistrarea in contabilitate a taxei pe valoarea adaugata deductibila, aferenta facturilor fiscale reale de aprovizionare prezentate in anexa nr.2 a actului de control si a fost reintregita baza de impozitare pentru TVA cu veniturile realizate si neinregistrate, fapt ce a determinat stabilirea TVA de plata .

Asa cum s-a precizat in cuprinsul deciziei, faptele de evaziune fiscala au fost dovedite de instanta penala prin sentinta penala nr.821/2003, mentinuta prin decizia penala nr.730/26.05.2004 si au fost sanctionate in temeiul art.13 din Legea nr.87/1997 si art.37 din Legea contabilitatii nr.82/1991.

In drept, art.25, lit.B.a si lit.B.b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede :

“Contribuabilii care realizeaza operatiuni impozabile în sensul prezentei ordonante de urgenta au urmatoarele obligatii:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) sa consemneze livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate si sa completeze toate datele prevăzute de acestea

b) 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 întocmirea 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”.

Totodata, prevederile art. 29, lit.B a si B.b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

“Cu privire la întocmirea documentelor:

a)sa consemneze livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si sa completeze în mod obligatoriu urmatoarele date: denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului/prestatorului si, dupa caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, cantitatile, dupa caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fara taxa pe valoarea adaugata, suma taxei pe valoarea adaugata....;

b)persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice întocmirea corecta a acestora, iar pentru operatiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei sunt obligate sa solicite si copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului. Primirea si înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevazute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum si lipsa copiei de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului în cazul cumpararilor cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente”.

Potrivit prevederilor legale precizate se retine ca societatea contestatoare avea obligatia sa verifice modul de întocmire a facturilor primite de la furnizori, iar pentru facturile cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20.000.000 lei, avea obligatia de a solicita copia de pe certificatul de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.19, lit.a din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati:

a) sa justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de catre contribuabili înregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata”.

In speta sunt incidente si prevederile pct. 10.6, lit.g din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata care mentioneaza ca:

“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 formularelor modelelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora”.

Referitor la întocmirea corecta a documentelor de aprovizionare, având în vedere prevederile legale mentionate anterior, se retine ca prin art.6 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formulalelor comune privind activitatea financiara si contabila se prevede ca :

“Procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere si numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operatiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fără documente legale de provenienta”.

Fata de cele prezentate si având în vedere faptul ca instanta penala **a anulat toate cele 48 de facturi fiscale de aprovizionare intocmite fictiv de administratorul societatii contestatoare** pentru **S.C. X S.R.L.** si prevederile legale citate, se retine ca societatea contestatoare nu poate inregistra in contabilitate cele 48 de facturi fiscale dovedite de instanta penala ca fiind fictive, iar taxa pe valoarea adaugata inregistrata in acestea nu poate fi dedusa, neavand la baza documente intocmite potrivit legii.

Potrivit celor precizate, in mod legal au procedat organele de control, neacceptand la deducere taxa pe valoarea adaugata inregistrata in cele 48 de facturi a caror sursa de provenienta nu este legala, dispunand inregistrarea in contabilitate a taxei pe valoarea adaugata din facturile de aprovizionare reale.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate precum si dispozitiile legale aplicabile spetei urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia **S.C. X S.R.L.**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata rezultata si din reintregirea bazei de impozitare pentru TVA cu veniturile realizate si neinregistrate de contestatoare dar pentru care nu se aduc argumente in contestatie.

Pentru considerentele retinute si în temeiul art.25, lit.B.a si lit.B.b, art.19, lit.a, din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 29, lit.B a si lit.B.b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pct.10.6, lit.g din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 privind aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.7 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila, coroborat cu art. 9 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata

prin Legea nr. 506/2001 si art.199, al.2 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiata a contestatiei formulata *SC X SRL*.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul... , in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.