

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr.184/2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Reghin asupra Deciziei penale pronunțată de Tribunalul Mureș în dosarul nr.../2005 prin care s-a admis recursul împotriva Sentinței penale a Judecătoria Reghin și s-a casat parțial sentința atacată, iar în rejudecare s-a respins plângerea împotriva Rezoluției Parchetului de pe lângă Judecătoria Reghin și Rezoluției Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș, menținându-se rezoluțiile anterior menționate, prin care s-a confirmat propunerea de neîncepere a urmăririi penale față de administratorul S.C."X" pentru comiterea infracțiunilor prevăzute de art.12 și 13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Prin Decizia nr.../2003 a D.G.F.P. Mureș s-a suspendat soluționarea contestației înregistrată la D.G.F.P. Mureș, formulate de S.C. "X" împotriva procesului-verbal încheiat de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Direcția Controlului Fiscal, urmând ca organele de soluționare să se investească pe latura civilă a cauzei în funcție de rezolvarea laturii penale .

De precizat că actul de control contestat a fost transmis Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Mureș pentru efectuarea cercetărilor specifice pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.12 și 13 din Legea nr.87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale.

Potrivit adresei Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Tg. Mureș aspectele constatate de organele de control ale Direcției Generale ale Finanțelor Publice Mureș - Direcția Controlului Fiscal în procesul-verbal cu ocazia controlului efectuat la S.C. "X" fac obiectul dosarului nr.../P/2003, aflat în curs de soluționare la Parchetul de pe lângă Judecătoria Reghin.

Potrivit art.204 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.5 alin.(1) și art.10 alin.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.13/2001, aprobată și modificată prin Legea nr.506/2001, și Hotărârii Guvernului nr.1296/2001 privind actualizarea cuantumului sumelor prevăzute la art.5 alin.(1) și (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.13/2001, soluționarea contestației este în competența organelor specializate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș.

Procedura fiind îndeplinită, contestația se soluționează pe fond.

A) Față de aspectele contestate se reține că, la verificarea efectuată la S.C. "X" de organele de control ale D.G.F.P. Mureș - Direcția Controlului Fiscal, în urma căreia a fost întocmit procesul-verbal, au fost constatate următoarele:

In perioada iulie 1999 - ianuarie 2001 unitatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări de bunuri și materiale care au la bază documente justificative întocmite necorespunzător, fără menționarea tuturor elementelor

prevăzute de formularul tipizat cod 14-4-10/A, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a Normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora. Această constatare are ca obiect facturi fiscale de aprovizionare pe care sunt menționate doar denumirea furnizorului, localitatea, codul fiscal al acestuia și numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului, fără a fi precizate celelalte elemente de identificare obligatorii, respectiv adresa completă sau contul bancar, și nici datele privind expediția bunurilor, constând în numele delegatului, actul de identitate al acestuia, respectiv numărul de înmatriculare al mijlocului de transport.

Au fost identificate în total un număr de 42 facturi fiscale de aprovizionare completate necorespunzător (lista completă a facturilor fiind prezentată în anexa nr.1 la procesul-verbal, iar copiile acestor facturi, certificate pentru conformitate cu originalul de către administratorul societății, în anexa nr.2).

De asemenea s-a constatat că în luna decembrie 2000 unitatea a înregistrat în registrul jurnal aprovizionarea cu materiale pentru investiții, fără a avea la bază document justificativ (factura fiscală), în registrul jurnal fiind trecută ca furnizor S.C.”Y” din Baia Mare.

Pentru toate cele 42 de facturi fiscale completate necorespunzător (emise de 22 de societăți) care au înscrise la rubrica “Furnizor” denumiri de societăți comerciale cu sediul în București, Brașov, Baia Mare, Miercurea Ciuc, Sf.Gheorghe și Oradea, D.G.F.P. Mureș - Direcția Controlului Fiscal a solicitat Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene efectuarea unor controale privind existența societăților furnizoare și înregistrarea acestora la organele fiscale teritoriale, realitatea operațiunilor de livrare consemnate în facturi, legalitatea procurării facturilor, încasarea sumelor înscrise în facturi, colectarea de către furnizori a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile menționate.

Prin adresele mai jos enumerate (prezentate în anexa nr.3 la actul de control) Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice județene au comunicat următoarele:

- D.G.F.P. Bacău comunica faptul că în baza de date nu figurează S.C. “A”, și nici codul fiscal menționat;

- D.G.F.P. Covasna comunica faptul că în baza de date nu figurează S.C. “B” cu codul fiscal menționat;

- D.G.F.P. Maramureș comunica faptul că S.C. “C” cu codul fiscal menționat nu apare în baza de date;

- D.G.F.P. Bihor comunica faptul că S.C. “D” S.R.L. cu codul fiscal menționat nu figurează în baza de date;

- D.G.F.P. Harghita comunica faptul că S.C. “E” nu figurează în evidențele Oficiului Registrului Comerțului din acest județ;

- Brașov comunica faptul că S.C. “F” și S.C. “G” nu figurează în baza de date;

- D.G.F.P. Brașov comunica faptul că S.C. “H” cu codul fiscal menționat nu figurează în baza de date;

- D.G.F.P. București comunica faptul că din cele 14 societăți despre care s-au solicitat informații, 10 societăți comerciale nu figurează în evidențele organelor fiscale din cadrul D.G.F.P. București, iar 4 societăți comerciale sunt înregistrate în baza de date, dar având un alt cod fiscal decât cel menționat în facturile fiscale în cauză.

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

La control s-a reținut că cele 42 de facturi fiscale care fac obiectul analizei expuse mai sus, sunt întocmite incorect, fără respectarea prevederilor art.25 lit.B pct.a și pct.b din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și art.25 lit.B pct.a și pct.b din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

În baza facturilor anterior menționate în perioada iunie 1999 - februarie 2001 în contabilitatea S.C.”X” s-au înregistrat valori materiale.

Conform prevederilor pct.10.5 lit.h) din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998, și ale pct.10.6 lit.g) din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.25 lit. B din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la art.25 lit.B din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 - cu privire la întocmirea de către furnizor, verificarea și acceptarea de către cumpărător, precum și prevederile Hotărârii Guvernului nr.831/1997 - cu privire la procurarea și introducerea în circuitul economic.

Prin urmare, organele de control au stabilit că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele 42 facturi fiscale pentru care s-a constatat neîndeplinirea condițiilor legale de document justificativ.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.19 lit.a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000, la control s-a stabilit că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalul de cumpărări în luna decembrie 2000, pentru care unitatea nu a prezentat factura fiscală legal întocmită.

S-a reținut că deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată a avut drept consecință denaturarea lunară a rulajelor conturilor 4423 “Taxa pe valoarea adăugată de plată” și 4424 “Taxa pe valoarea adăugată de recuperat” în sensul diminuării obligației de plată către bugetul statului, concomitent cu înregistrarea unei creanțe față de acesta în aceeași sumă.

Ținând cont de aspectele prezentate, organele de control au stabilit în sarcina unității taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

Pentru nevirarea în termenele legale a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control au fost calculate până la data de 12.05.2003 majorări de întârziere și dobânzi, conform prevederilor art.34 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.31 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art.29 pct.D lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborate cu prevederile Hotărârilor Guvernului nr.354/1999, nr.564/2000 și nr.1043/2001 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, Hotărârii Guvernului nr.874/2002 pentru stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare

și a cotei majorărilor datorate pe perioada amânării sau eșalonării la plata a obligațiilor bugetare și Hotărârii Guvernului nr.1513/2002 pentru stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare și pe perioada amânării sau eșalonării la plata a obligațiilor bugetare (anexa nr.3 la procesul-verbal), respectiv penalități de întârziere, potrivit prevederilor art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare.

2. Cu privire la impozitul pe profit

La control s-a constatat că înregistrarea în contabilitate a facturilor fiscale care nu îndeplinesc condițiile legale de document justificativ a condus nemijlocit la majorarea nejustificată în perioada 01.01.2000 - 31.12.2002 a cheltuielilor de exploatare, faptă ce contravine prevederilor art.4 alin.6 lit.m) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Ca urmare, organele de control au stabilit că prin înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor de exploatare, S.C. "X" a diminuat profitul impozabil cu aceeași sumă și implicit impozitul pe profit datorat de societate pentru anii 2000, 2001 și 2002.

În anexa nr.5 este redată situația analitică privind cheltuielile de exploatare înregistrate nejustificat, pe fiecare element de cheltuială, și implicit profitul impozabil stabilit suplimentar, iar în anexa nr.6 este redat modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Pentru nevirarea la timp a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sarcina unității au fost calculate până la data de 12.05.2003 majorări de întârziere și dobânzi, în conformitate cu prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, coroborate cu cele ale Hotărârilor Guvernului nr.354/1999, nr.564/2000, nr.1043/2001, nr.874/2002 și nr.1513/2002 (anexa nr.7 la procesul-verbal), respectiv penalități de întârziere, potrivit prevederilor art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare.

B) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș petenta invocă următoarele:

- art.6 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 "face referire la aspecte străine nouă și neevidențiate de organul de control că se regăsesc în contabilitatea noastră";

- lipsa numărului contului bancar al furnizorului de pe facturi ori omisiunea aceluiași furnizor de a-și trece adresa completă pe respectivele facturi, nu reprezintă argumente legale pe care dispozițiile legii să le considere a fi de natură să ducă la neluarea în considerare ca document justificativ a respectivului document pentru operațiunile efectuate;

- documentele doveditoare ale tranzacțiilor efectuate respectă atât dispozițiile Ordinului nr.2055/1998 privind aplicarea corespunzătoare a Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cât și cerințele Ordinului nr.2185/2001 pentru aprobarea unor formulare tipizate cu regim special;

- odata cu intrarea în vigoare a dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.30/2003 "se poate vorbi de obligativitatea completării tuturor rubricilor din facturi. Este evident pentru cine cunoaște materia fiscalității că până la apariția unei norme imperative în această problemă, completarea

tuturor rubricilor este permisivă și nu obligatorie, pentru singurul motiv că nu există sancțiune expres prevăzută și explicit motivată”;

- a respectat prevederile Hotărârii Guvernului nr.831/1997, fapt constatat în urma verificărilor făcute de cinci echipe de control a Finanțelor Publice în urma cărora au fost întocmite procese-verbale

- organele de control care au întocmit procesul-verbal atacat au considerat că nu au importanță cele verificate, consemnate și constatate de cinci echipe de control anterioare, lăsând impresia că în aceeași materie fiscală este posibil a fi abordate două modalități de înțelegere a normelor aplicabile sau că organele de control au două moduri de interpretare a legii.

C) Din cele prezentate, precum și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile actelor normative referitoare la acestea, se rețin următoarele:

În fapt, prin procesul-verbal s-a constatat că în perioada iulie 1999 - ianuarie 2001 S.C. “X” a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări de mărfuri care au la bază documente justificative întocmite necorespunzător, fără menționarea tuturor elementelor prevăzute de formularul tipizat cod 14-4-10/A, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a Normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora. Concret, s-a constatat că pe facturile fiscale de aprovizionare sunt menționate doar denumirea furnizorului, localitatea, codul fiscal al acestuia și numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului, fără a fi precizate celelalte elemente de identificare obligatorii, respectiv adresa completă sau contul bancar, și nici datele privind expediția bunurilor, constând în numele delegatului, actul de identitate al acestuia, respectiv numărul de înmatriculare al mijlocului de transport.

Este menționat că au fost identificate în total un număr de 42 facturi fiscale de aprovizionare completate necorespunzător (lista completă a facturilor fiind prezentată în anexa nr.1 la procesul-verbal, iar copiile acestor facturi în anexa nr.2).

La control s-a mai constatat că în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2000 societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată pentru care nu a putut prezenta factura fiscală legal întocmită.

Pentru toate facturile fiscale completate necorespunzător (emise de 22 de societăți) care au înscrise la rubrica “Furnizor” denumiri de societăți comerciale cu sediul în București, Brasov, Baia Mare, Miercurea Ciuc, Sf.Gheorghe și Oradea, D.G.F.P. Mureș - Direcția Controlului Fiscal a solicitat Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene efectuarea unor controale privind existența societăților furnizoare și înregistrarea acestora la organele fiscale teritoriale, realitatea operațiunilor de livrare consemnate în facturi, legalitatea procurării facturilor, încasarea sumelor înscrise în facturi, colectarea de către furnizori a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile menționate.

Din răspunsurile primite a reieșit faptul că societățile comerciale menționate la rubrica “Furnizor” în facturile în cauză nu figurează în baza de date a organelor fiscale, cu excepția a 4 societăți care sunt înregistrate în evidențele organelor fiscale, dar cu un alt cod fiscal decât cel menționat în facturile fiscale în cauză.

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă sumele contestate reprezentând taxă pe valoarea adăugată, majorările de întârziere, respectiv dobânzile aferente, și penalitățile de întârziere aferente au fost legal stabilite, în condițiile în care pentru aceeași perioadă și același tip de impozit societatea a mai fost verificată.

Ținând cont de aspectele prezentate, organele de control au stabilit ca înregistrarea în contabilitate a facturilor fiscale care nu îndeplinesc condițiile legale de document justificativ a condus nemijlocit la deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată ceea ce a avut drept consecință denaturarea lunară a rulajelor conturilor 4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată" și 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" în sensul diminuării obligației de plată către bugetul statului, respectiv înregistrarea unei creanțe față de acesta. La control au fost calculate până la data de 12.05.2003 majorări de întârziere și dobânzi, respectiv penalități de întârziere.

În contestație se arată că organele de control care au întocmit procesul-verbal atacat au considerat că nu au importanță cele verificate, consemnate și constatate de cinci echipe de control anterioare, lăsând impresia că în aceeași materie fiscală este posibil a fi abordate două modalități de înțelegere a normelor aplicabile sau că organele de control au două moduri de interpretare a legii.

Așa cum susține și contestatoarea, taxa pe valoarea adăugată datorată în perioada iulie 1999 - ianuarie 2001, ce a făcut obiectul actului de control atacat, a fost verificată de organele de control ale Administrației Finanțelor Publice Reghin și D.G.F.P. Mureș - Direcția Controlului Fiscal, fiind întocmite acte de control pentru stabilirea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, anterioare celui contestat.

Astfel, se reține că au fost întocmite următoarele acte de control:

- .../2000, în care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei noiembrie 1997 - iulie 2000;
- .../2000, în care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei iulie 2000 - septembrie 2000;
-/2001 prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată deductibilă, colectată și de rambursat aferentă perioadei octombrie 2000 - octombrie 2001.

Prin procesele-verbale nr.../2000 și nr.../2000 organele de control ale Administrației Financiare Reghin au procedat la "verificarea modului de respectare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000, constatându-se că au fost respectate prevederile art.25 din actul normativ sus menționat privitoare la obligațiile ce revin plătitorilor de T.V.A."

Prin procesul-verbal nr.../2001 organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Direcția Controlului Fiscal au constatat că "Livrările de bunuri sunt consemnate în facturile fiscale aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, facturile fiind emise cu respectarea regimului special și înregistrate în evidența contabilă în ordine cronologică", respectiv că taxa pe valoarea adăugată de rambursat este în quantumul solicitat de contribuabil, în urma verificării efectuate nefiind constatate erori sau abateri de la normele legale în ceea ce privește stabilirea quantumului taxei pe valoarea adăugată deductibile și facturate.

Astfel se reține că prin toate aceste procese-verbale de verificare a realității și legalității sumelor de rambursat din taxa pe valoarea adăugată, încheiate anterior procesului-verbal contestat, nu s-au constatat abateri de la prevederile legale în vigoare cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, neconstatându-se diferențe față de taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate.

În drept, potrivit prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, aprobată prin Legea nr.64/1999, modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.113/1999, “Controlul fiscal la sediul, domiciliul ori reședința contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, după caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție de la prevederile alin. 1, **conducatorul organului de control fiscal competent sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale poate decide re-verificarea unei anumite perioade, dacă de la data încheierii controlului fiscal și până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia”.**

Referitor la art.19 mai sus citat, art.10 din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.886/1999, precizează:

“(1) Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situații cum sunt:

a) efectuarea unor controale fiscale încrucișate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea, pe parcursul acțiunilor de control efectuate la alți contribuabili, a unor date sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;

d) informații obținute de la terți, de natură să modifice sau să influențeze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior.

[...]

(3) Organul de control fiscal solicită, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut în ordonanță, **re-verificarea unei perioade impozabile prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de control fiscal”.**

Față de prevederile legale anterior menționate, se reține că din analiza procesului-verbal atacat nu rezultă datele suplimentare necunoscute la data verificărilor anterioare care să justifice efectuarea re-verificării și reanalizării constatărilor inițiale, conform prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, aprobată prin Legea nr.64/1999, cu completările și modificările ulterioare și ale Instrucțiunilor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.70/1997, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.886/1999.

Cu adresa D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații au fost solicitate organelor de control documentele din care rezultă datele suplimentare, necunoscute organelor de control la data efectuării verificărilor anterioare, precum și referatul în care sunt prezentate motivele reverificării unei perioade impozabile, aprobat potrivit prevederilor art.10 alin.3 din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.886/1999.

În răspunsul comunicat prin adresa D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscala, se menționează că echipa de control a solicitat extinderea acțiunii de verificare în vederea soluționării unei de cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată la o acțiune de inspectie fiscală generală întrucât urmare a verificării facturilor fiscale prezentate a rezultat că unele operațiuni reflectate de aceste documente nu erau reale, constatându-se că furnizorii înscriși în facturile fiscale nu există (erau fictivi). Totodată se arată că urmare a acestui fapt s-a procedat la extindere perioadei verificate și la perioadele anterioare, întrucât furnizorii respectivi figurau și în perioadele respective. Este reiterat faptul că din controalele încrucișate solicitate la mai multe Direcții de control fiscal din țară, în raza căror era înscris că își aveau sediul societățile furnizoare în cauză, s-a confirmat inexistența acestor societăți și faptul că tranzacțiile cu S.C”X” erau fictive.

Din procesul-verbal contestat rezultă că prin cererea de rambursare contribuabilul a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei octombrie 2002-februarie 2003, constatându-se că taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea are drept de rambursare are același quantum, fapt ce nu confirmă susținerile din adresa, potrivit cărora urmare a verificării facturilor fiscale prezentate pentru soluționarea cereri de rambursare a rezultat că unele operațiuni reflectate de aceste documente nu erau reale, constatându-se că furnizorii înscriși în facturile fiscale nu există (erau fictivi). De asemenea, se reține ca adresa D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscala, în care sunt prezentate motivele care au determinat extinderea perioadei verificate în procesul-verbal, nu poate substitui referatul ce ar fi trebuit întocmit și aprobat la data când s-a decis reverificarea unei perioade impozabile. Deși așa cum s-a arătat anterior au fost solicitate documentele din care rezulta datele suplimentare necunoscute organelor de control la data efectuării verificărilor anterioare, nu a fost comunicat cu această adresă nici un astfel de document.

Constatarea că pe unele facturile fiscale de aprovizionare nu este precizată adresa completă sau contul bancar, și nici datele privind expediția bunurilor, constând în numele delegatului, actul de identitate al acestuia, respectiv numărul de înmatriculare al mijlocului de transport nu se bazează pe date suplimentare, necunoscute la data controalelor anterioare, care influențează sau modifică rezultatele acestora, la acea dată constatându-se, în fapt, că facturilor respective au calitatea de documente justificative. Se reține că în contestație petenta susține că lipsa numărului contului bancar al furnizorului de pe facturi ori omisiunea aceluiași furnizor de a-și trece adresa completă pe respectivele facturi, nu reprezintă argumente legale pe care dispozițiile legii să le considere a fi de natură să ducă la neluarea în considerare ca document justificativ a respectivului document pentru operațiunile efectuate, documentele doveditoare ale tranzacțiilor efectuate respectând dispozițiile legale. Totodată este invocat faptul că până la apariția unei norme imperative, “completarea tuturor rubricilor este permisivă și

nu obligatorie, pentru singurul motiv că nu există sancțiune expres prevăzută și explicit motivată”.

În ceea ce privește faptul că societățile comerciale menționate la rubrica “Furnizor” în facturile în cauză nu figurează în baza de date a organelor fiscale, cu excepția a 4 societăți care sunt înregistrate în evidențele organelor fiscale, dar cu un alt cod fiscal decât cel menționat în facturile fiscale în cauză, se reține că în Decizia penală a Tribunalului Mureș s-a menținut soluția de neîncepere a urmăririi penale față de administratorul S.C. “X” pronunțată prin rezoluțiile dispuse în cauză. Pentru a se pronunța această soluție s-a reținut că nu s-a demonstrat că făptuitorul a cunoscut situația societăților comerciale furnizoare, respectiv că acestea nu figurează în baza de date a organelor fiscale, și se precizează că pentru a fi aplicabile prevederile art.12 și 13 din Legea 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată, “este nevoie ca făptuitorul nu doar să fi știut că societățile comerciale erau fictive, dar să fi și urmărit sustragerea prin înregistrările contabile fictive de la plata unor taxe, impozite ori alte astfel de obligații”. În susținerea contestației se arată că art.6 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 “face referire la aspecte străine nouă și neevidențiate de organul de control că se regăsesc în contabilitatea noastră”. Este de menționat faptul că nu poate fi tras la răspundere cumpărătorul pentru neregulile constatate în activitatea furnizorului și nici nu s-a reținut faptul că furnizorul și cumpărătorul au conlucrat în vederea săvârșirii unor contravenții sau infracțiuni.

Având în vedere cele prezentate, întrucât din analiza procesului-verbal atacat și din anexele acestuia nu rezulta încadrarea în excepția prevăzută la art.19 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, cu modificările și completările ulterioare, aprobată prin Legea nr.64/1999, urmează a se admite ca întemeiată contestația formulată de S.C. “X” în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, întrucât contestația va fi admisă pentru taxa pe valoarea adăugată, urmează a fi admisă și pentru majorările de întârziere, respectiv dobânzile aferente și penalitățile de întârziere aferente.

2. Cu privire la impozitul pe profit

În ceea ce privește impozitul pe profit, majorările de întârziere, respectiv dobânzile aferente, și penalitățile de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă S.C. “X” datorează debitul stabilit prin actul de control contestat, în condițiile în care prin procesul-verbal contestat nu a fost efectuată o analiză a fiecărui document pentru a se stabili dacă are sau nu calitatea de document justificativ.

Organele de control au constatat că înregistrarea în contabilitate a facturilor fiscale care sunt aceleași care fac obiectul constatărilor privind taxa pe valoarea adăugată, care nu îndeplinesc condițiile legale de document justificativ, a condus nemijlocit la majorarea nejustificată în perioada 01.01.2000 - 31.12.2002 a “cheltuielilor de exploatare” componenta acesteia fiind detaliată la pag.8-9 din procesul-verbal contestat, faptă ce contravine prevederilor art.4 alin.6 lit.m) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Ca urmare, organele de control au stabilit că prin înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor de exploatare, S.C. “X” a diminuat profitul

impozabil cu aceeași sumă și implicit impozitul pe profit datorat de societate pentru anii 2000, 2001 și 2002.

În anexa nr.5 este redată situația analitică privind cheltuielile de exploatare înregistrate nejustificat, pe elemente de cheltuială, și implicit profitul impozabil stabilit suplimentar, iar în anexa nr.6 este redat modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sarcina unității au fost calculate majorări de întârziere și dobânzi, datorate până la data de 12.05.2003, în conformitate cu prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, coroborate cu cele ale Hotărârilor Guvernului nr.354/1999, nr.564/2000, nr.1043/2001, nr.874/2002 și nr.1513/2002 (anexa nr.7 la procesul-verbal), respectiv penalități de întârziere, potrivit prevederilor art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare.

În drept, potrivit art.4 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență 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; [...].”

Prevederi asemănătoare sunt reținute și la art.9 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, și anume: “Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii; [...].”

Referitor la întocmirea corectă a documentelor de aprovizionare, având în vedere prevederile legale menționate anterior, se reține că la art.7 din anexa 1B din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora se prevede:

“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile”.

La pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, se definește noțiunea de document justificativ, respectiv:

“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 și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii documentului;

d) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale (când este cazul);

e) continutul operatiunii patrimoniale si, când este cazul, si temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;

g) numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, dupa caz;

h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Înscrierea datelor în documentele justificative si în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automata, astfel încât acestea sa fie lizibile, nefiind admise stersaturi, razaturi, modificari sau alte asemenea procedee, precum si lasarea de spatii libere între operatiunile înscrise în acestea”.

În susținerea contestației se arată că organele de control care au întocmit procesul-verbal atacat au considerat că nu au importanță cele verificate, consemnate și constatate de cinci echipe de control anterioare, lăsând impresia că în aceeași materie fiscală este posibil a fi abordate două modalități de înțelegere a normelor aplicabile sau că organele de control au două moduri de interpretare a legii.

Totodată petenta susține că lipsa numărului contului bancar al furnizorului de pe facturi ori omisiunea aceluiași furnizor de a-și trece adresa completă pe respectivele facturi, nu reprezintă argumente legale pe care dispozițiile legii să le considere a fi de natură să ducă la neluarea în considerare ca document justificativ a respectivului document pentru operațiunile efectuate, respectiv că până la apariția unei norme imperative, “completarea tuturor rubricilor este permisivă și nu obligatorie, pentru singurul motiv că nu există sancțiune expres prevăzută și explicit motivată”. Această susținere este infirmată de prevederile legale anterior citate, în temeiul cărora sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate pe bază de documente care nu cuprind cel puțin elementele principale prevăzute de art. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993.

În ceea ce privește faptul că societățile comerciale menționate la rubrica “Furnizor” în facturile în cauză nu figurează în baza de date a organelor fiscale, cu excepția a 4 societăți care sunt înregistrate în evidențele organelor fiscale, dar cu un alt cod fiscal decât cel menționat în facturile fiscale în cauză, reiterăm cele reținute în Decizia penală a Tribunalului Mureș prin care s-a menținut soluția de neîncepere a urmăririi penale față de administratorul S.C. “X”, pronunțată prin rezoluțiile dispuse în cauză. Pentru a se pronunța această soluție s-a reținut că nu s-a demonstrat că făptuitorul a cunoscut situația societăților comerciale furnizoare, respectiv că acestea nu figurează în baza de date a organelor fiscale, și se precizează că pentru a fi aplicabile prevederile art.12 și 13 din Legea 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată, “este nevoie ca făptuitorul nu doar să fi știut că societățile comerciale erau fictive, dar să fi și urmărit sustragerea prin înregistrările contabile fictive de la plata unor taxe, impozite ori alte astfel de obligații”. Este de menționat faptul că nu poate fi tras la răspundere cumpărătorul pentru neregulile constatate în activitatea furnizorului și nici nu s-a reținut faptul că furnizorul și cumpărătorul au conlucrat în vederea săvârșirii unor contravenții sau infracțiuni. În susținerea contestației se

arată că art.6 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 “face referire la aspecte străine nouă și neevidențiate de organul de control că se regăsesc în contabilitatea noastră”.

Din analiza anexei nr.1 la actul de control rezultă că valoarea aprovizionărilor - calculată avându-se în vedere că este inclusă și achiziția înregistrată pentru care lipsește documentul justificativ, este aferentă unui număr de 43 de facturi, nu 42 așa cum se menționează în procesul-verbal, dintre care în anexa nr.2 sunt prezentate în copie un număr de 33 facturi fiscale, în această situație organele de soluționare a contestației neputând face o analiză detaliată a modului de întocmire a tuturor celor 43 de documente justificative.

Referitor la facturile fiscale prevăzute în anexa nr.1 se reține faptul că organele de control care au întocmit această anexa nu au făcut o analiză pe fiecare factură în parte din care să rezulte dacă sunt conținute datele și elementele necesare care să le confere calitatea de document justificativ, așa cum prevede actul normativ mai sus citat.

În procesul-verbal contestat organele de control nu precizează dacă au verificat evidențele economico-financiare și fiscale cu privire la modul de înregistrare a veniturilor realizate din valorificarea mărfurilor prin revânzare sau includerea lor, precum și a materialelor, în producția proprie ori realizarea de investiții, pentru a putea analiza dacă cheltuielilor înregistrate în baza acestor facturi le corespund sau nu venituri.

Pentru cumparator este obligatorie verificarea întocmirii corecte a documentelor, celelalte responsabilități revenind furnizorului. Coroborând prevederile legale citate, rezulta că atata timp cât nu s-a stabilit că furnizorul și cumparatorul au conlucrat în vederea săvârșirii unor contravenții sau infracțiuni, contestatoarea nu poate fi trasă la răspundere pentru aspectele constatate de organele de control și anume faptul că furnizorii nu au fost identificați sau că aceștia au un alt cod fiscal decât cel menționat în facturile fiscale în cauză. Deci, cumparatorul nu poate fi tras la răspundere pentru neregulile constatate în activitatea furnizorului ci doar pentru neverificarea întocmirii corecte a documentelor (sau nesolicitarea documentelor necesare). Se reține că la data controalelor efectuate pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei în care au fost înregistrate aprovizionările consemnate în aceste facturi s-a constatat, în fapt, așa cum am arătat și la pct.1 din cap.C la prezenta decizie, că facturilor respective au calitatea de document justificative.

Având în vedere cele precizate, întrucât organele de control nu au efectuat o analiză detaliată a facturilor în cauză, fără a fi precizat pentru fiecare factură rubricile necompletate pentru a se putea stabili care dintre acestea cuprind elementele principale, în condițiile în care la dosarul contestației nu sunt anexate toate copiile facturilor fiscale de aprovizionare pentru a putea fi analizate, organele de soluționare a contestației nu pot stabili cu cât a fost diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat de societate pentru anii 2000, 2001 și 2002 ca urmare a înregistrării cheltuielilor de exploatare în baza facturilor fiscale în cauză, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.9 alin.(3) și (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, aprobată prin Legea nr.506/2001, urmează a se desființa procesul-verbal pentru partea referitoare la impozitul pe profit.

Față de cele de mai sus, având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere, respectiv dobânzilor, și penalităților de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, va fi desființat procesul-verbal și pentru majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit la control, urmând a se încheia un nou act de control care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației în ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile aferente acestei obligații.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.5 alin.(1) și art.7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, aprobată și modificată prin Legea nr.506/2001, se

D E C I D E

1) Admiterea parțială a contestației formulate de S.C. "X" în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, majorările de întârziere, respectiv dobânzile aferente și penalitățile de întârziere aferente.

2) Desființarea parțială a procesului-verbal în ceea ce privește impozitul pe profit, majorările de întârziere, respectiv dobânzile, aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de specialitate ale D.G.F.P. Mures - Activitatea de Control Fiscal să procedeze potrivit art.186 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct.12.7. și pct.12.8. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005.

DIRECTOR EXECUTIV,