

DECIZIA

Nr.24 din 28.06. 2005

Privind : solutionarea contestatiei formulata de ... cu sediul in comuna ...
, jud...., inregistrata la DGFP ... sub nr.... din2003

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ... a fost sesizata de Garda Financiara - Sectia ... prin Adresa nr. .../2003 - in temeiul art. 6 din O.U.G. nr. 13/2001 aprobata prin Legea nr. 506/2001 cu modificarile ulterioare -, cu privire la contestatia formulata de ..., cu sediul in comuna ..., jud. ..., impotriva masurilor dispuse prin Procesul verbal de control nr..../2003, ocazie cu care s-a inaintat si dosarul cauzei impreuna cu referatul motivat privind propunerile de solutionare.

Suma contestata, la nivelul valorii de ... lei, reprezinta impozit pe venit sustras.

Avand in vedere faptul ca actul de control atacat a fost transmis organelor de urmarire si cercetare penala - asa cum rezulta din Sesizarea penala nr..../2003 - iar prin Adresa nr..../2004, inregistrata la DGFP ... sub nr..../2004, autoarea cererii a depus Ordonanta - nr.... P/2003 - de scoatere de sub urmarire penala si aplicarea unei sanctiuni cu caracter administrativ a Parchetului de pe langa Judecatoria ..., solicitand reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei, organul de revizuire a procedat la analizarea documentelor suplimentare anexate la dosarul cauzei.

Cu aceasta ocazie, s-a constatat ca pe langa sanctiunea cu caracter administrativ de 10 milioane lei aplicata contestatoarei si obligarea la plata cheltuielilor judiciare in suma de 500.000 lei, Parchetul de pe langa Judecatoria ... a dispus ca *inscrisurile false, respectiv facturile fiscale, (...) se vor trimite la Judecatoria ..., pentru a se pronunta cu privire la anulara acestora.*

Luand act de acest demers, organul de solutionare prin Adresa nr..../2004 a solicitat petentei ca in termen legal sa comunice solutia definitiva a autoritatii judecatoresti competente, data pana la care continua sa ramana operabila Decizia nr.... din ...2003 privind suspendarea solutionarii cauzei.

Vazand solicitarile ulterioare ale petitionarei cu privire la recursul inaintat pe langa Curtea de Apel ... - conform cererilor inregistrate la DGFP ... sub nr..../2004 si nr..../2005 -, prin Adresa nr..../2005 autoarea contestatiei a fost informata asupra procedurilor reglementate de art.183 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevad ca „ *procedura administrativa se va relua la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare, indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu*”.

In urma expirarii termenului limita de 5 zile pentru prezentarea unor *probe noi* in sustinerea cauzei supuse revizuirii si fiind indeplinite procedurile de contestare prevazute de OUG nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele actele de control sau de impunere intocmite de organele de control ale Ministerului Finantelor Publice, asa cum a fost aprobata prin Legea nr.506/2001, la data introducerii cererii, precum si

dispozitiile procedurale de contestare reglementate de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, - prin art.204 (1) si art.207 - s-a trecut la solutionarea pe fond a cauzei, aceasta avand ca obiect creante fiscale.

I. Petenta in sustinerea cererii arata ca modalitatea de calcul a impozitului pe venit nu este corecta, apreciind ca s-a ajuns la un impozit de plata prea mare, astfel ca solicita explicatii in acest sens.

Sustine ca fiind un cumparator de buna credinta, a inregistrat in evidenta asociatiei facturile care, in urma controlului, s-au constatat a fi **false**.

Mai arata ca, la stabilirea impozitului pe venit, nu s-a avut in vedere faptul ca asociatia are 3 membri, pretinzand stabilirea obligatiei pe fiecare asociat, cu acordarea deducerilor prevazute de lege.

In concluzie, solicita revizuirea obligatiei determinata ca fiind de plata, afirmand ca nu se va sustrage de la plata prejudiciului daca se va constata reaua credinta a sa.

II. Din procesul verbal de control nr. .../2003 intocmit de comisarii Garzii financiare - Sectia ..., se retine faptul ca verificarea a avut ca obiectiv determinarea prejudiciului adus bugetului statului in perioada octombrie 2002-martie 2003 prin inregistrarea in contabilitatea firmei a unui numar de 73 facturi fiscale false - care au inscrise la rubrica furnizorului societati comerciale **inexistente.**

Conform Adreselor nr. .../2003 a Garzii Financiare-Sectia ..., respectiv nr..../2003 a Oficiului Registrului Comertului ..., a rezultat ca un numar de 16 furnizori specificati in facturile fiscale in cauza nu figureaza in baza de date, reprezentand firme de tip **fantoma**.

In urma solicitarilor organului de control adresate Inspectoratului de Politie ... - Serviciul politiei economico-financiare - prin Adresa nr..../2003 -, de efectuare a unor expertize grafologice asupra unui numar de 38 de facturi fiscale, care la rubrica furnizor aveau inscrise cele 16 societati de tip fantoma, **a rezultat ca facturile fiscale in cauza au fost achizitionate in alb si completate de catre asociatul ...**

De altfel, acesta prin declaratia data organelor de politie la 05.06.2003 confirma constatarile facute. Mai mult, prin Nota explicativa din ...2003 a recunoscut si faptul ca alte 35 de facturi fiscale identificate in contabilitatea asociatiei, sunt in aceeasi situatie.

In consecinta, s-a concluzionat faptul ca documentele prezentate precum si actele probatorii ale organului de politie demonstreaza ca cele 73 facturi fiscale in litigiu contin date **nereale**, situatie care a condus la o influenta nefavorabila asupra obligatiilor datorate bugetului statului, prin inregistrarea in contabilitatea asociatiei a cheltuielilor cu costul marfurilor aprovizionate, devenite in acest fel nedeductibile din punct de vedere fiscal.

In concluzie, organul de control a constatat ca inregistrarea in contabilitatea petentei a celor 73 facturi fiscale **false** a avut drept consecinta sustragerea de la plata catre bugetul statului a sumei de ... lei, ca urmare a incalcarii dispozitiilor OG nr.7/2001, aprobata prin Legea nr.493/2002, Cap.I, sectiunea 1, art.1, lit.,e” si Cap.II, subcapitolul A, art.10, lit.,a”.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile organului de control precum si cele invocate de petenta in sustinerea cauzei, in raport cu actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

... are sediul in jud. ..., comuna ..., este autorizata sa functioneze in baza Autorizatiei nr..../1995 numarul de ordine .../.../1995 din Registrul comertului, si Codul unic de inregistrare nr...., cu obiect de activitate efectiv comert cu amanuntul. Asociatul titular, ..., cu domiciliul in str.... nr...., bl...., sc....., et...., ap... posesoare a CI seria ... nr.... eliberata de Politia mun. ... la ..., a reprezentat asociatia cu ocazia controlului.

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ... este investita a se pronunta cu privire la legalitatea masurii dispuse de organul de control in sensul neacceptarii la deducere a cheltuielilor privind costul marfii aferente facturilor fiscale in litigiu.

In *fapt*, din documentele existente la dosarul cauzei, [actul de control contestat, facturile fiscale in cauza, declaratiile si notele explicative date de asociati in fata organelor de politie si a organelor de control, Adresa nr.../2003 emisa de Garda Financiara - Sectia , Adresa nr.../2003 a Oficiului Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Municipiului ..., Referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei inaintat de Garda financiara-Sectia ... cu Adresa nr.../2003, Sesizarea penala nr.../2003 adresata Parchetului de le langa Judecatoria ..., Ordonanta nr.../P/2003 de scoatere de sub urmarire penala si aplicarea unei sanctiuni cu caracter administrativ, Sentinta civila nr.../2003 a Judecatoriei ... cu privire la hotararea data in legatura cu cele 73 de facturi fiscale in litigiu], rezulta ca prin incalcarea dispozitiilor legale in materie [Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscala, OG nr.7/2001, aprobata prin Legea nr.493/2002, - Cap.I, sectiunea 1, art.1, lit.,e” si Cap.II, subcapitolul A, art.10, lit.,a” -,] contestatoarea s-a sustras de la plata unor obligatii fiscale datorate bugetului statului in valoare totala de ... lei, prin inregistrarea in contabilitatea asociatiei a unui numar de 73 facturi fiscale **false**, avand drept consecinta influentarea nefavorabila a obligatiilor datorate bugetului statului, prin inregistrarea in contabilitatea asociatiei a cheltuielilor cu costul marfurilor aprovizionate, devenite in acest fel nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Intrucat rezultatele controlului au dus la concluzia existentei indiciilor savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazute si pedepsite potrivit art.10, 12 si 13 ale Legii nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, precum si a unor fapte de fals si uz de fals incriminate de art.289 si 291 din Codul penal, Garda Financiara-Sectia ... a sesizat Parchetul de pe langa Judecatoria ..., pentru a se pronunta cu privire la natura penala a constatarilor, retinandu-se in sarcina petentei fapte de natura inregistrarii in contabilitatea asociatiei a unor facturi fiscale **false** cu consecinta majorarii - in conditii sanctionate de dispozitiile legale in materie -, a unor cheltuieli cu costul marfurilor, cheltuieli devenite astfel nedeductibile din punct de vedere fiscal.

La baza constatarilor organului de control au stat actele si documentele precizate la capitolul II din prezenta decizie, si care formeaza dosarul cauzei in solutionare.

Prin Ordonanta nr.../P/2003, Parchetul de pe langa Judecatoria ... a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului ... - asociat -, fiul asociatului titular In acelasi timp, prin ordonanta citata, s-a dispus aplicarea unei sanctiuni cu caracter administrativ in cuantum de ... lei, *retinandu-se imprejurarea faptului ca legiuitorul a inteles sa exclude de la deducere cheltuielile rezultate din cele 73 de facturi fiscale false*, prin reglementarile OG nr.7/2001.

Totodata, s-a dispus ca inscrisurile *false*, respectiv facturile fiscale in litigiu, sa fie trimise Judecatoriei ... pentru a se pronunta cu privire la *anularea* acestora.

In acest sens, prin Sentinta civila nr.... din ...2003, autoritatea judecatoreasca a admis cererea *parchetului* pentru *anularea inscrisurilor falsificate si dispune anularea ca fiind false a celor 73 facturi fiscale intocmite de petent*, nominalizate in dispozitivul hotararii.

In *drept*, sunt aplicabile dispozitiile OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit - publicata in MONITORUL OFICIAL nr. 435 din 3 august 2001 -, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

- la ART. 1

„In sensul prezentei ordonante, termenii sau expresiile de mai jos au urmatorul inteles:

a) *impozitul pe venitul anual global reprezinta suma datorata de o persoana fizica pentru veniturile realizate intr-un an fiscal, determinata prin aplicarea cotelor de impunere asupra veniturii anual global impozabil stabilit in conditiile prezentei ordonanse;*

(...)

e) *cheltuielile aferente deductibile sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii veniturii, in conditiile prevazute de legislatia in vigoare;”*

- la ART. 10

„(1) In vederea determinarii veniturii net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;”

- la ART. 16

„(1) Venitul net din activitati independente se determina in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla.

(2) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.”

In acelasi timp, HG nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora - publicata MONITORUL OFICIAL nr. 368 din 19 decembrie 1997 -, la art.6 prevede:

„Procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in prezenta hotarare sunt interzise. Operatiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documente legale de provenienta.”

Or, din documentele citate anterior, si care formeaza dosarul cauzei aflat in solutionare, rezulta in mod evident ca facturile fiscale in litigiu sunt *false*, fapt pentru care Judecatoria ... a si hotarat *anularea* lor.

Asa fiind, conform actului de control atacat si evidentei contabile a asociatiei familiale, rezulta ca in mod legal au fost considerate ca fiind nedeductibile cheltuielile inscrise in facturile fiscale anulate de Judecatoria ... ca fiind false, respectiv ... lei pentru anul 2002 si ... lei pentru trimestrul I 2003.

In aceste circumstante, pe cale de consecinta, in mod corespunzator se maresc veniturile impozabile, rezultand o diferenta de impozit pe venit datorata suplimentar, in cuantumul contestat.

Avand in vedere dispozitiile legale incidente in speta de fata, organul de solutionare nu poate retine argumentele contestatoarei aduse in sustinere, cu privire la *buna credinta* a acesteia in calitatea sa de cumparator, aceasta fiind de altfel si sanctionata de *parchet* pentru ilegalitatile savarsite.

In legatura cu critica adusa referitoare la obligatia organului de control de a stabili obligatia fiscala suplimentara prin repartizarea acesteia pe fiecare din cei trei asociati, si aceasta cu aplicarea deducerilor legale, autoarea contestatiei este necesar sa aiba in vedere dispozitiile art.55 din *ordonanta* citata cu privire la obligativitatea depunerii la organul fiscal competent a declaratiei anuale de venit conform modelului stabilit de Ministerul Finantelor Publice, care va cuprinde si distributia venitului net/pierderii pe asociati in termenul prevazut de legiuitor. Referitor la deducerile personale, acestea se acorda din venitul anual global - conform art.12 din *ordonanta* - de catre organul fiscal teritorial - potrivit prevederilor pct.1 de aplicare a art.12 a HG nr. 54 din 16 ianuarie 2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit -, cu ocazia emiterii deciziei de impunere anuala pentru persoanele fizice romane, pe baza datelor din declaratia de venit global a contestatoarei si a celorlalte informatii aflate la dosarul fiscal - asa cum se stipuleaza in art.3 din Ordinul nr. 569 din 5 mai 2003 privind deciziile de impunere anuala, emis de Ministerul Finantelor Publice si publicat in MONITORUL OFICIAL nr. 313 din 9 mai 2003. In ceea ce priveste trimiterile la *fisa fiscala rectificativa*, este necesar a se retine ca, potrivit Ordinului Ministerului Finantelor Publice nr.2260/2001, aceasta poate fi intocmita si semnata de angajator, in cazul persoanelor fizice, sau de asociatul desemnat prin contract, in cazul asociatiilor fara personalitate juridica.

Mai este de retinut si faptul ca, in sustinerea cauzei, contestatoarea nu invoca nici o prevedere legala, desi prin dispozitiile legale in materie avea obligatia de a arata motivele de *drept* pe care intelege sa isi intemeieze cererea.

In conformitate cu cele prezentate anterior, rezulta ca in mod temeinic si legal agentul constator a stabilit in sarcina *asociatiei familiale* obligatia fiscala suplimentara in cuantumul contestat, astfel ca solicitarile autoarei contestatiei urmeaza sa fie respinse ca neintemeiate si nesustinite cu documente.

Este de retinut in acest sens si faptul ca - prin adresa asociatiei contestatoare inregistrata la DGFP Teleorman sub nr.../2005, ca raspuns la Adresa nr. .../2005 prin care s-a stabilit termenul limita de depunere a probelor -, se afirma ca si solutia data de Curtea de Apel ... - Sectia a IV-a civila prin Decizia nr.../2005 a fost atacata de autoarea cererii, fara insa a face si dovada acestor sustineri.

In solutia ce urmeaza a fi data, organul de revizuire a retinut si faptul ca, in jurisprudenta sa, Inalta Curte de Casatie si Justitie a statuat ca falsificarea unor documente contabile, prin atestarea unor imprejurari necorespunzatoare realitatii si folosirea acestora pentru a produce consecinte juridice, si anume diminuarea bazei impozabile a unei firmei, cu urmare a neplatii impozitelor, taxelor si contributiilor datorate conform legii, intruneste elementele sanctionabile de Legea nr. 87/1994 - privind evaziunea fiscala, falsul si uzul de fals intrand in latura obiectiva a evaziunii fiscale.

In acelasi timp, in mod similar s-a pronuntat si Curtea de Apel ... - conform Deciziilor nr.../2000, .../2000, .../2000 -, care a retinut ca actiunea civila exercitata in cadrul procesului penal "are ca obiect tragerea la raspundere civila a inculpatului si a partii responsabile civilmente", iar "repararea pagubei se face potrivit dispozitiilor legii civile, in natura, prin restituirea lucrului, restabilirea situatiei anterioare savarsirii faptei, prin desfiintarea totala sau partiala a unui inscris si prin orice alt mijloc de reparare".

Asadar, una dintre modalitatile de rezolvare a laturii civile a cauzei consta in anularea inscrisurilor falsificate, in cauza fiind incidente dispozitiile art. 348 Cod de procedura penala, potrivit cu care, instanta, chiar daca nu exista constituire de parte civila se pronunta cu privire la desfiintarea totala sau partiala a inscrisurilor. Instanta va hotari cu privire la acest aspect si in cazul in care se dispune achitarea inculpatului.

Avand in vedere conditiile de exercitare a actiunii civile (afirmarea unui drept, interesul, capacitatea si calitatea procesuala), s-a considerat ca procurorul poate solicita anularea inscrisurilor falsificate, intrucat poate justifica un interes in cauza.

Doctrina distinge in functie de natura interesului ocrotit doua tipuri de nulitate: absoluta si relativa, avand un regim juridic diferit.

Astfel, daca nulitatea relativa poate fi invocata doar de partea al carei interes a fost nesocotit in cauza, nulitatea absoluta poate fi invocata atat de catre parti, cat si de catre orice alta persoana interesata, de catre instanta, din oficiu.

Deci, in cazul falsificarii unui inscris, avand drept consecinta nulitatea absoluta a acestuia, actiunea in constatarea nulitatii poate fi exercitata si de catre procuror.

O astfel de solutie este in acord cu prevederile art. 30 alin.3 si art. 31 lit.c din Legea nr. 92/1992, potrivit carora Ministerul Public isi exercita atributiile pentru asigurarea respectarii legii, iar intre aceste atributii se afla si promovarea actiunii civile in cazurile prevazute de lege.

Prin urmare, Curtea, a dispus trimiterea dosarului spre solutionarea civila a cauzei la judecatoria competenta.

Pe baza prezentelor consideratii, organul de revizuire nu poate lua in considerare, in solutionarea favorabila a cauzei, punctul de vedere al petitionarei.

*

*

*

Avand in vedere considerentele de *fapt* si de *drept* expuse, in temeiul nr.208/2005 privind organizarea si functionarea Ministerului Finantelor Publice si a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu modificarile ulterioare, a Legii nr.506/2001 pentru aprobarea OUG nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, directorul executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ...

D E C I D E :

Art.1. Se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata impotriva Procesul verbal de control nr.../2003 de ... cu sediul in comuna ..., si - pe cale de consecinta - se mentin masurile dispuse prin actul de control atacat, cu privire la obligarea la plata a impozitului pe venit stabilit suplimentar in cuantum de ... lei.

Art.2.Decizia poate fi atacata la instanta de contencios administrativ competenta in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Art.3. Prezenta a fost redactata in 4 (patru) exemplare, egal valabile, comunicata celor interesati.

Art.4. Biroul de solutionare a contestatiilor va duce la indeplinire prevederile prezentei decizii.

Director executiv,