

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

DECIZIA nr.196/2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Garda Financiară Mureș asupra contestației formulate de S.C. "X" împotriva procesului-verbal încheiat de comisarii Gărzii Financiare Mureș, cu precizarea că, în cauză au fost sesizate organele de urmărire penală, așa cum rezultă din conținutul adresei înregistrată la Garda Financiară Mureș .

Prin adresa Garda Financiară Mureș comunică adresa Parchetului de pe lângă Judecătoria Reghin în dosarul nr.... potrivit căreia s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de dl.... sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală.

Văzând dispozițiile tranzitorii privind soluționarea contestațiilor reglementate la art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, contestația urmează să fie soluționată potrivit procedurii administrativ-jurisdicționale existentă la data depunerii contestației, în conformitate cu prevederile Ordonanței 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.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art.4 alin.(1) 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.

Potrivit art.5 alin.(1) 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" având ca obiectiv controlul operativ al activității desfășurate de contribuabil în perioada iulie 2000 - decembrie 2002, în urma căreia a fost întocmit procesul-verbal, organele de specialitate ale Gărzii Financiare Mureș au constatat următoarele:

În urma controlului inopinat efectuat la S.C. "X" la data de 05.02.2003, s-a constatat faptul societatea verificată a înregistrat un număr de 11(unsprezece) facturi fiscale în care la rubrica "Furnizor" apar societăți comerciale care ar putea să nu fie reale.

Din acest motiv s-a intocmit nota de constatare nr.../2003 - anexa nr.1 la procesul verbal, precum si procesul verbal de ridicare inscrisuri - anexa nr.2 la procesul verbal, prin care s-au ridicat in vedere verificarii cele 11 facturi fiscale.

Totodata s-au trimis adrese de verificare la diferite sectii ale Garzii Financiare in vederea identificarii societatilor comerciale inscrise la rubrica furnizor de pe facturile fiscale in cauza.

Din raspunsurile primite (anexele 3 - 9 la procesul-verbal), organele de control au constatat ca unitatea a inregistrat in contabilitate facturi fiscale emise de societati furnizoare care nu exista. Datorita acestui fapt, cheltuielile inregistrate, generate de facturile fiscale in cauza, nu au la baza documente justificative potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, prin care sa faca dovada operatiunii.

Potrivit art.4 alin.(6) lit.m) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, așa cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 217/1999, aprobată prin Legea nr.189/2001, respectiv art.9, alin.(7), lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, prin care sa faca dovada efectuării operatiunii, sunt considerate cheltuieli nedeductibile.

Totodata in conformitate cu art.25 lit.B din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, punctul 10.6 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, precum si cu art.24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.62 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002, taxa pe valoarea adăugată se poate deduce doar pentru facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care sa fie intocmite corect si sa contina toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu.

In cazul de fata, aceste facturi fiscale nu contin toate datele obligatorii deoarece societatile trecute la furnizor nu exista, iar taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în aceste facturi este nedeductibilă.

Ca urmare a acestor fapte, la control s-a stabilit efectul fiscal al înregistrării în contabilitate a facturilor fiscale anterior prezentate, respectiv în anexa nr.11 la procesul-verbal s-au calculat obligații suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată și impozit pe profit.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată anterior amintită, în temeiul art.31 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000, respectiv a art.33 din Legea nr.345/2002, în sarcina unității au fost stabilite dobânzi, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.12 la procesul-verbal.

De asemenea pentru neplata la termen a impozitului pe profit, în temeiul art.29 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, respectiv a art.24 din Legea nr.414/2002, la control au fost calculate dobânzi, calculul acestora fiind prezentat în anexa nr.13 la procesul-verbal.

Pentru plata cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit anterior menționate, în temeiul prevederilor art.13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, așa cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr.26/2001, și a art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, unitatea a

fost sancționată cu penalități de întârziere calculate începând cu data de 01.10.2001.

B) În contestația înregistrată la Garda Financiară Mureș petenta invocă următoarele:

- considera ca nejustificata aprecierea făcută de organul de control ca cele 11 facturi nu ar avea la baza documente justificative iar cheltuielile generate ar fi nedeductibile, deoarece facturile contin toate datele cerute de actele normative enuntate. Sunt facturi reale, completate si intocmite in baza datelor furnizate de catre agentii societăților furnizoare, pretul prevazut in acele facturi a fost achitat si s-au inregistrat in contabilitate corect;

- *“simplele raspunsuri primite de catre organul de control de la sectiile Garzii Financiare din alte judete nu sunt edificatoare in cauza si atata timp cat reaua credinta a subsemnatei nu este dovedita, actele de contabilitate trebuie sa-si duca efectele prevazute de lege”;*

- în ce priveste aprecierea ca cele doua societati din Suceava sunt “de tip fantoma”- *“nu exista nici un fel de date din care sa se traga o asemenea concluzie”;*

- despre S.C. “Y” din Tg. Mures ”*s-a afirmat ca nu s-a identificat, insa aceasta societate este foarte cunoscuta in judet si era necesar a se face investigatii mai elocvente pentru identificarea sediului si situatiei societatii. Reprezentantul societatii “Fortuna” a adus ciment la comanda unui vecin, care si-a procurat intre timp din alta parte, mi-a fost oferit, i-am cerut factura si mi-a eliberat”;*

- același lucru se spune si despre A.F. “Z” din Reghin, care i-a eliberat doua facturi și care lucreaza si in prezent si a executat toate lucrarile tamplariei de termopan la sediul firmei;

- petenta nu are cunoștință în ce condiții și când a fost radiată S.C. “T” din Satu Mare, si in ce conditii a ajuns un facturier al acestei societati la o alta societate S.C. “S”;

- unitatea a “înregistrat în contabilitate acte si cheltuieli avand la baza documente justificative reale, nu a prejudiciat bugetul statului iar obligarea la plata acestei sume catre bugetul statului este neîntemeiata”.

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:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata

In fapt, in perioada octombrie 2000 - iulie 2002, petitionara s-a aprovizionat cu bunuri de la diverse societati din tara si si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa intr-un număr de 11(unsprezece) facturi fiscale (existente in copie la dosar) care la rubrica “Furnizor” au aplicata o stampila ce contine fie doar denumirea societatii furnizoare, localitatea si codul fiscal (in cazul a 9 (noua) facturi), fie elementele anterioare și, în plus, numărul de înregistrare la Registrul Comerțului (pe un numar de 2 (două) facturi).

Se retine ca nici o factura fiscala nu are completata rubricatura privind “sediul societatii furnizoare”.

Fata de aceasta situatie, organele de control au trimis adrese de verificare la sectiile Garzii Financiare din judetele: Suceava, Dolj, Hunedoara,

Bihor, Satu-Mare si Bacau, in vederea identificarii societatiilor comerciale inscrise la rubrica "Furnizor" de pe facturile fiscale in cauza.

Din raspunsurile primite (existente in copie la dosar) rezulta ca societatile in cauza nu figureaza in evidentele Oficiului Registrului Comertului sau in evidentele fiscale a judetelor respective.

In drept, potrivit art.19 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobată prin Legea nr.547/2001, "Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată [...]".

Conform art. 24 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, "(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată [...]".

Cu privire la intocmirea documentelor, potrivit art.25 pct.B lit.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000, "b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului".

La art.29 pct.B lit.b) din Legea nr.345/2002 se fac precizări asemănătoare, și anume: "b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. **Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente**".

Din cele precizate mai sus, se retine ca, pe de o parte, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, contestatoarea avea obligatia legala de a solicita furnizorului documente legal aprobate pentru bunurile achizitionate precum si de a verifica intocmirea corecta a acestora, intrucat primirea si inregistrarea de facturi fiscale care nu contin toate datele prevazute a fi completate determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, iar pe de alta parte contestatoarea trebuie sa justifice suma taxei cu facturi fiscale

emise de de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoare adaugata, ori in cazul de fata furnizorii nu au fost identificati.

În legătură cu prevederile legale anterioare, la pct.10.6 lit.g) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, se stipulează că: “Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la [...]:

g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța de urgență și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora [...].”

De asemenea, la art.62 alin.(1) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002, se face precizarea: “(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate 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 sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 [...].”

Potrivit art.6 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, “Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.

Potrivit anexei 1B art.7 actul normativ anterior menționat, “Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile”.

Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991 definește la pct.119 notiunea de document justificativ, astfel:

“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, dobîndind 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) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ștersături, răzături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, și analizând cele 11 (unsprezece) facturi fiscale existente în copie la dosar, se reține că nici una nu avea completată rubrica privind datele de identificare a furnizorului, respectiv sediul societății furnizoare care a întocmit facturile precum și alte elemente, ca de exemplu numărul de înmatriculare la registrul comerțului (trei cazuri). De asemenea, pe un număr de 9 (nouă) facturi fiscale, la rubricat “Furnizor” era aplicată stampila cu denumirea acestuia, fără să cuprindă toate elementele menționate mai sus și contrar precizărilor legale conform cărora: *”Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată [...]”*. Totodată se reține că furnizorii nu au fost identificați ca persoane înregistrate în evidențele Oficiului Registrului Comerțului sau în evidențele fiscale a județelor respective.

Prin urmare, susținerea petentei potrivit căreia facturile contin toate datele cerute de actele normative, fiind facturi reale, completate în baza datelor furnizate de către agenții societăților furnizoare, se constată a fi nefondată și nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea afirmația potrivit căreia S.C. “Y” din Tg. Mureș și A.F. “Z” din Reghin sunt societăți cunoscute în județ, nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât petenta nu prezintă documente privind realitatea și legalitatea acestora, precizând doar că va dovedi existența lor, în adresa, înregistrată la Garda Financiară Mureș (anexa nr.4 la procesul-verbal contestat) Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Mureș făcând precizarea că A.F.”Z” Reghin nu a fost identificată în registrul computerizat, iar în ceea ce privește firma “Z”, arată că a fost identificată o firmă S.C. “Y” S.A., dar numărul de înmatriculare înscris în facturile fiscale și chitanțele în care este menționată S.C. “Y” S.R.L. aparține firmei S.C. “E” S.A.

Ținând cont de cele precizate mai sus și având în vedere că societatea contestatoare nu a respectat obligația legală de a verifica întocmirea corectă a documentelor emise de furnizorii săi, acestea neindeplinind calitatea de documente justificative în înțelesul prevederilor Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, și Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, iar în urma verificărilor efectuate în vederea identificării societăților furnizoare s-a constatat că acestea nu există, rezulta că în mod legal organele de control au considerat că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele 11 facturi fiscale nu este deductibilă și au stabilit o obligație de plată suplimentară cu acest titlu, contestația petentei urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu

debitul, și ca atare, având în vedere cele anterior precizate, sunt datorate de petentă dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, contestația petentei urmând a fi respinsă pentru capetele de cerere referitoare la acestea.

Se reține că, petenta nu contestă modul de determinare al dobânzilor și penalităților de întârziere.

2) Referitor la impozitul pe profit

S.C “X” a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile cu bunurile achizitionate în perioada octombrie 2000- iulie 2002 de la diversi furnizori care au emis facturi fiscale (11 facturi) ce nu intrunesc calitatea de documente justificative în intelesul prevederilor Regulamentului nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 și Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara și contabila și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

În drept, potrivit prevederilor art.4 alin.(6) lit.m) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, aprobată prin Legea nr.189/2001, prevederi reținute și la art.art.9 alin.(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, “[...] **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** [...]”.

Potrivit celor menționate mai sus, se reține ca simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu marfurile înscrise în cele 11 (unsprezece) facturi fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

Față de lipsa datelor de identificare a furnizorilor cerute de Legea Contabilitatii nr.82/1991 și prezentate pe larg la pct.C 1) a prezentei decizii, legile fiscale invocate mai sus prevad ca **inscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.**

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus se reține ca în mod legal organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar, contestația societății urmând a se respinge pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecință, petenta datorează și dobanzi aferente impozitului pe profit precum și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, reținându-se că nu contestă modul de calcul al acestor dobanzi și penalități de întârziere.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia a înregistrat în contabilitate acte și cheltuieli având la baza documente justificative reale și nu a prejudiciat bugetul statului, aceasta este neantemeiată, întrucât luând în considerare prevederile legii fiscale privind impozitul pe profit, prin cuprinderea la cheltuieli deductibile a cheltuielilor care de fapt sunt nedeductibile, profitul impozabil se diminuează, cu consecința fiscală a diminuării impozitului pe profit.

Invocarea de către petentă a bunei-credințe nu este relevantă, întrucât neadmiterea la deducerea TVA-ului sau înregistrarea cheltuielilor nedeductibile, nu se face în

functie de buna sau reaua credinta a agentilor economici, ci conform preverilor actelor normative aratate in prezenta.

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

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. "X".

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV