

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

DECIZIA nr.113/2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice asupra contestației formulate de *A.F. "X"* împotriva procesului-verbal încheiat de organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice .

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.176 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004.

Văzând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.178 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004, Direcția Generală a Finanțelor Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice petenta solicită "suspendarea executării actului administrativ fiscal" în temeiul prevederilor art.183 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, iar pe fondul cauzei, solicită anularea actului de control atacat și exonerarea societății de la plata taxelor și impozitelor precum și a majorărilor și penalităților de întârziere, invocând următoarele:

1 - în ceea ce privește impozitul pe venit, facturile fiscale înregistrate în contabilitatea asociației îndeplinesc cerințele legale pentru a fi documente justificative și, astfel, cheltuiala făcută pentru achiziționarea bunurilor și utilajelor cumpărate poate fi considerată deductibilă, fiind făcută în scopul realizării de venituri și cu respectarea condițiilor legale. Asociația a îndeplinit aceste condiții, întrucât utilajele și materialul lemnos achiziționat prin exploatarea lor au reprezentat o sursă de venituri pentru asociație;

- organele de control nu aduc nici un fel de dovadă și nu arată în mod concret motivul pentru care facturile fiscale în speță nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, enumerând doar temeiurile de drept aplicabile în cauză. Faptul că unele dintre facturile fiscale ar fi fost emise de societăți care nu erau înregistrate la Registrul Comerțului, nu poate duce la concluzia că, în ceea ce privește societatea contestatoare, acestea nu reprezintă documente justificative;

- facturile au fost completate în mod corespunzător, documentele justificative au fost înregistrate în contabilitatea societății, marfa prevăzută în aceste facturi a fost efectiv achiziționată de la furnizori și valorificată prin punctele proprii de distribuție, venitul astfel obținut a fost evidențiat în contabilitate, iar impozitul pe venit aferent acestuia a fost virat la bugetul de stat;

- organele fiscale au sancționat societatea contestatoare în loc să sancționeze societatea furnizoare în situația în care se făcea dovada că aceasta a încălcat legislația financiară fiscală, sau în cazul în care societățile furnizoare nu

mai existau, trebuiau trase la răspundere persoanele fizice care au reprezentat aceste societăți;

- nici una din facturi nu are o valoare a TVA mai mare de 50.000.000 lei, beneficiarul mărfii nefiind obligat să solicite copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și nici îndreptățit să facă demersuri în sensul aflării realității documentelor justificative prezentate de furnizor. "Asociația nu se poate erija în factor sau organ al statului pentru combaterea evaziunii fiscale". Din proprie inițiativă a solicitat și obținut pentru o parte din acești furnizori copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

2 - în mod netemeinic și nelegal organul de control a stabilit că s-a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată, mărginindu-se doar la a arăta că operațiunile comerciale consemnate în facturile prezentate în anexa 1 din procesul-verbal nu sunt reale, fără a se aduce dovezi în susținerea celor constatate și dispuse;

- societatea îndeplinește toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere, art.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, arătând "de regulă" care sunt condițiile care conferă facturilor fiscale calitatea de document justificativ;

- facturile în cauză sunt documente justificative, acestea sunt completate potrivit legii, operațiunea economică menționată în facturi a fost realizată, au fost evidențiate toate veniturile și impozitele datorate bugetului de stat și acestea s-au și achitat. Simpla lipsă a mențiunilor privind furnizorul nu pot conduce la ideea că aceste înscrisuri nu dobândesc calitatea de document justificativ;

- sancțiunea aplicabilă nu este în nici un caz nerecunoașterea la deducere a sumelor în cauză ci, în temeiul art.41 din Legea nr.82/1991, amenda contravențională.

B) Față de aspectele contestate se retine că, la verificarea efectuată de organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice la **A.F. "X"** în urma căreia a fost întocmit procesul-verbal, s-au constatat următoarele:

Întrucât în urma verificării documentelor primare, au existat suspiciuni cu privire la achiziția utilajelor și materialului lemnos, prin adresa a fost solicitată D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Control Fiscal efectuarea unor verificări încrucișate la unii furnizori din județele Mureș, Harghita și Neamț.

Din informațiile comunicate de D.G.F.P. Mureș și D.G.F.P. Neamț, cuprinse în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, organele de control au reținut că societățile verificate situate Mureș și Neamț fie nu sunt înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului, fie au sediul declarat fictiv, iar blocurile de facturi din care fac parte facturile de aprovizionare în cauză fie au fost achiziționate de alte firme decât cele care au livrat marfa, fie nu au fost înregistrate în evidența contabilă a furnizorilor.

D.G.F.P. Harghita nu a comunicat informații cu privire la verificările încrucișate efectuate la furnizorii din acest județ, organele de control rezervându-și dreptul de a calcula obligațiile de plată datorate bugetului de stat în funcție de răspunsurile ce se vor primi.

Din analiza facturilor fiscale, prezentate în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, organele de control au reținut că pe acestea nu este menționată adresa furnizorilor. Conform prevederilor art.29 cap.A) lit.a) și cap.B) lit.a) și b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, respectiv prevederilor art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că facturile fiscale anterior menționate nu pot dobândi calitatea de document justificativ, organele de control procedând la recalcularea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat astfel:

1. Impozit pe venit

Prin înregistrarea în evidența contabilă a facturilor fiscale care nu au calitatea de document justificativ, au fost diminuate veniturile impozabile aferente anilor 2002, 2003 și 2004. În temeiul prevederilor Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.52/2003 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de baza pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2002, Ordinului ministrului finanțelor publice nr.192/2004 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de baza pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003 și Ordinului ministrului finanțelor publice nr.85/2005 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de baza pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2004, organele de control au calculat pentru cei doi membrii asociați, în baza contractului de asociere, impozit pe venit suplimentar aferent anului 2002, impozit pe venit suplimentar aferent anului 2003 și impozit pe venit suplimentar aferent anului 2004.

Pentru neplata la termenul legal a impozitului pe venit aferent anilor 2002 și 2003, au fost calculate în timpul controlului dobânzile datorate de cei doi membrii asociați, în conformitate cu prevederile 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, respectiv penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

2. Taxa pe valoarea adăugată

Înregistrarea în evidența contabilă a facturilor fiscale care nu fac dovada efectuării unor operațiuni economice reale, cuprinse în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, a determinat deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în suma amintită, în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.1043/2001 privind stabilirea cotei majorarilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, Hotărârii Guvernului nr.874/2002 pentru stabilirea cotei majorarilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare și a cotei majorarilor 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, respectiv

Ordonanței Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la control s-au calculat dobânzi, respectiv penalități de întârziere.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de către contestatoare și organul de inspecție fiscală, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, se poate investi în soluționarea pe fond a contestației formulată de A.F. “X” în condițiile în care actul contestat este procesul-verbal.

În fapt, în procesul-verbal întocmit de organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice Reghin se menționează că în baza titlului VII “Inspectia fiscală” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a fost efectuat un control fiscal la A.F. “X” la cap.II fiind prezentate constatările făcute iar în finalul acestuia fiind consemnat faptul că abaterile reținute intră sub incidența art.10 și art.11 alin.1) lit.e) din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată, coroborat cu prevederile art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, urmând să fie sesizate organele de urmărire penală competente, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii.

În drept, art. 41 “Notiunea de act administrativ fiscal” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede: “În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”.

Potrivit art.82 din același act normativ “(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc [...] b) **prin decizie emisă de organul fiscal [...]**”.

Art.106 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, prevede:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

(3) În cazul în care, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, au fost sesizate organele de urmărire penală, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite după soluționarea cu caracter definitiv a cauzei penale”.

La art.105 “Sesizarea organelor de urmărire penală” din același act normativ se stipulează: “(1) **Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătura cu constatarile efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni**, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) **organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către**

contribuabilul supus inspecției, cu sau fara explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuza să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului”.

Modelul și conținutul procesului-verbal este aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, fiind prezentat în anexa 5 (a, b, c) la acesta. Potrivit Instrucțiunilor de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal", ce constituie anexa 5b la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1304/2004, **procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.** În anexa 5a din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1304/2004 este consemnat faptul că acest proces-verbal **nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere și că se anexează la Raportul de inspecție fiscală.**

În speță, având în vedere prevederile legale anterior citate, întrucât organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice au efectuat un control fiscal în baza Titlului VII “Inspectia fiscală” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, rezultatul inspecției fiscale trebuie consemnat într-un raport de inspecție fiscală, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal. Procesul-verbal întocmit de organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice este doar o anexă la raportul de inspecție fiscală, fiind întocmit, așa cum stipulează art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, pentru sesizarea organelor de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală. Acest fapt este menționat în finalul procesului-verbal, așa cum s-a reținut anterior.

În procesul-verbal nu a fost stabilită și individualizată o obligație **de plată** și nici nu a fost stabilit **termenul de plată**, acesta nefiind titlu de creanță, așa cum este definit la art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv pct.107.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004.

Actul administrativ care se emite de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală. În speță, întrucât au fost sesizate organele de urmărire penală, aceasta **poate** fi emisă după soluționarea cu caracter definitiv a cauzei penale, așa cum prevede art.106 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată.

Referitor la competența de soluționare a contestațiilor, art.178 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, prevede: “**Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 5 miliarde lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3); [...]”.

Procesul-verbal contestat de petentă nu este titlu de creanță și nici alt act administrativ fiscal. Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, procesul-verbal nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește nici un raport obligațional între contribuabilul verificat și bugetul de stat, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat sau suspendat la executare, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș - Administrația Finanțelor Publice este formulată de A.F. “X” împotriva procesului-verbal întocmit de organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice, care reprezintă doar o anexă la raportul de inspecție fiscală în care se va consemna rezultatul inspecției fiscale efectuate, în baza căruia poate fi emisă decizia de impunere. Contestația formulată de A.F. “X” nu are ca obiect o decizie de impunere, până la data formulării, respectiv soluționării contestației aceasta nefiind emisă în speță.

În aceste condiții se reține că cercetarea fondului cauzei nu mai este posibilă, în acest sens fiind și dispozițiile art.182 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, potrivit cărora “Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”, contestația petentei urmând a fi respinsă ca prematur formulată.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.178 alin.(1) lit.a) și art.179 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea contestației formulate de *A.F.* “X” ca prematur formulată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

