

Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

DECIZIA nr. 349/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. S.A. din Reghin**, prin contestația înregistrată sub nr. .../09.06.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../29.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../29.04.2011, comunicate petentei la data de 10.05.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../09.06.2011 petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../29.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- atât în decizia de impunere cât și în raportul de inspecție fiscală, în ceea ce privește motivele de fapt ale constatărilor, organul de control se limitează doar la a preciza cu titlu pur enunțativ faptul că organele fiscale din județele Prahova și Dâmbovița, cărora li s-a solicitat efectuarea de controale la furnizori, au răspuns că societățile comerciale în cauză nu funcționează la sediul social declarat, reprezentanții

respectivelor persoane juridice nu au putut fi contactați, iar la organele fiscale teritoriale nu există declarații fiscale depuse de unitățile în cauză;

- în Decizia nr./2010/30.03.2011 a D.G.F.P. Mureș – Biroul Soluționare Contestații, prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr./2008 și efectuarea reverificării societății, s-a subliniat faptul că “din analiza constatărilor organului de inspecție fiscală nu rezultă că, potrivit informațiilor furnizate de organele fiscale care au întreprins acțiunile de control încrucișat la cele 4 firme furnizoare de carburanți, acestea sunt sau nu autorizate ca antrepozit fiscal, pentru a furniza facturi speciale, așa cum se prevede în normative până la data de 01.07.2007 și totodată nu s-a specificat în concret de către organele de control care sunt elementele pe care nu le conțin facturile de achiziții, sau care sunt informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, pe care facturile în cauză nu le furnizează pentru care TVA să nu poată fi dedusă, sens în care a dispus prin decizia de soluționare să se reverifice aceste aspecte”;

- în urma reverificării dispuse prin decizia de soluționare a contestației anterior menționată, “inspectorii fiscali, ignorând total cele dispuse de organul de soluționare a contestației, emit un nou act administrativ fiscal cu același conținut, respectiv Decizia de impunere nr./29.04.2011”;

- în raportul de inspecție fiscală atacat se descriu o serie de “neajunsuri” care ar justifica soluția de nedeductibilitate a facturilor emise de cei patru furnizori;

- unitatea nu a fost în niciun fel implicată în circulația frauduloasă a carburanților, luând măsuri de precauție pentru a se asigura că operațiunile nu au legătură cu vreo fraudă în domeniul evaziunii fiscale, fapt demonstrat de organele penale abilitate sesizate de prima inspecție fiscală, care au decis neînceperea urmăririi penale față de administratorul S.C. S.A. prin următoarele soluții: Rezoluția din 29.06.2010 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Reghin, pronunțată în Dosarul nr./2008, Rezoluția din 13.08.2010 a Prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș, pronunțată în Dosarul nr./2/2010 și Sentința nr./21.12.2010 pronunțată de Judecătoria Reghin în Dosarul nr./2010, rămasă irevocabilă prin Decizia din data de 04.03.2011 a Tribunalului Mureș;

- organul de control trebuie să se supună unor reguli generale după care se desfășoară metodologia interpretării textelor de lege în materie penală. “Interpretarea legislației fiscale specifice cazului în speță reprezintă un proces intelectual de stabilire a sensului exact al normelor juridice în vederea aplicării acestora și în final a realizării dreptului. Interpretarea unui text normativ trebuie să se facă prin raportare la întreg conținutul acelei reglementări, pentru ca interpretarea să respecte spiritul și scopul legii”;

- organele de control nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor și au invocat articole din legea fiscală care nu sunt motivate în fapt ori nu-și găsesc aplicarea în speță; astfel, acestea au precizat motive de ordin pur formal, iar nu substanțial, fapt ce echivalează cu nemotivarea deciziei de impunere;

- reverificarea trebuia să se rezume doar la aspectele pe care le-a subliniat organul de soluționare a contestațiilor și nicidecum la alte verificări, cum ar fi starea de inactivitate a furnizorilor, întrucât în speță nu există o decizie de reverificare emisă de conducătorul instituției pe aspecte ce țin de date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale inițiale, deci nu sunt aplicabile prevederile pct. 102.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală;

- “S-au încălcat astfel prevederile legale atât cu privire la modul de verificare, cât și la reverificarea unui contribuabil, fapt ce atrage nulitatea absolută a actelor de control încheiate astfel, prin ignorarea principiilor de bază ale inspecției fiscale”;

- înregistrările în contabilitate au avut la bază facturi fiscale emise de furnizorii de mărfuri care au deplină responsabilitate față de întocmirea acestora, prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, adresându-se celor care procură și utilizează formularele cu regim special și nu cumpărătorilor dacă culpa acestora nu a fost dovedită; altfel, principiul bunei credințe din relațiile comerciale ar fi golit de conținut;

- cu ocazia reverificării, organul de control nu indică ce date și informații ar mai trebui să conțină respectivele înscrisuri pentru ca în opinia acestuia să fie catalogate documente justificative și nici prin ce se deosebesc facturile emise de cei patru furnizori de facturile emise de alți furnizori, cum ar fi Petrom, Lukoil etc.;

- firmele furnizoare nu pot fi considerate “societăți fantomă” atâta timp cât ele sunt înregistrate la Registrul Comerțului și depun declarații la organele fiscale;

- accesând site-ul Ministerului Finanțelor Publice se pot obține informații despre toate cele patru societăți furnizoare din care rezultă că acestea există și au depus declarații la organele fiscale;

- a efectuat achiziții de combustibili numai de la furnizori înregistrați fiscal, aprovizionarea efectuându-se cu bună credință și cu respectarea principiilor de prudență privind identificarea furnizorilor și a îndeplinirii obligațiilor fiscale de către aceștia; mai mult, transportul combustibililor s-a efectuat cu mijloace de transport aparținând furnizorilor, iar contravaloarea mărfurilor a fost achitată exclusiv prin intermediul instituțiilor bancare, astfel cum reiese din ordinele de plată;

- inspectorii fiscali nu au făcut o analiză concretă pe fiecare factură în parte din care să rezulte dacă sunt conținute datele și elementele necesare care să le confere calitatea de document justificativ,

iar în actul administrativ nu se face nicio referire la modul de înregistrare a mărfurilor procurate și nicio analiză a veniturilor înregistrate, în sensul că la cheltuielile înregistrate în baza facturilor de aprovizionare le corespund venituri;

- potrivit dispozițiilor art.5 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are obligația să aplice unitar prevederile legislației fiscale, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, iar în conformitate cu prevederile art.12 din același act normativ, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna credință;

- cu toate că mare parte din facturile fiscale menționate în Anexa 1 a raportului de inspecție fiscală au fost emise în anul 2006, organele de control se raportează la acte normative ulterioare perioadei respective și nu țin cont de prevederile Ordinului M.F.P. nr. 2226/2006, care precizează că începând cu 01.01.2007 conținutul minimal obligatoriu al facturii fiscale este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;

- în temeiul principiului de drept potrivit căruia *accessorium sequitur principalem*, solicită și exonerarea de la plata accesoriilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit.

B) Urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală la **S.C. S.A. din Reghin**, ce a avut ca obiect reverificarea dispusă prin Decizia nr. .../2010/30.03.2011 a D.G.F.P.Mureș – Biroul Soluționare Contestații, prin care a fost soluționată contestația unității privind suma totală de lei, reprezentând impozit pe profit, T.V.A. și accesorii ale acestor obligații fiscale, stabilite în sarcina unității prin Decizia de impunere nr. .../06.09.2008, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../29.04.2011 și Decizia de impunere nr..../29.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care sunt redate următoarele constatări:

În perioada aprilie 2006 – octombrie 2007 S.C. S.A. a achiziționat carburanți în valoare totală de ... lei (TVA aferentă acestor achiziții fiind în sumă de lei) de la S.C. S.R.L. Prahova, S.C. S.R.L. Prahova, S.C.S.R.L. Dâmbovița și S.C. S.R.L. Prahova.

La control unitatea a prezentat drept material documentar pentru achiziția carburanților un număr de 28 facturi fiscale și documente de recepție aferente, fără a fi în măsură a prezenta și documentele prevăzute de lege pentru circulația uleiurilor minerale, și anume, copii după facturile de livrare emise de antrepozitarul fiscal în care accizele sunt evidențiate distinct și, după caz, copii ale celorlalte facturi care intervin pe tot lanțul comercializării, precum și declarații de conformitate sau rapoarte de încercări – documente care atestă faptul că produsele energetice provin de la antrepozitarul autorizat. Ca urmare, la control s-a reținut că

materialul documentar prezentat de către societate nu reflectă îndeplinirea condițiilor legale privind circulația uleiurilor minerale și implicit onorarea obligațiilor fiscale față de buget constând în accizele aferente cantităților de carburanți ce au făcut obiectul achiziției.

Astfel, pentru achizițiile de carburanți în cauză organele de control au reținut că unitatea nu a fost în măsură să prezinte materialul documentar prevăzut de dispozițiile legale în materie vizând acest gen de operații, după cum nu au putut fi aduse lămuriri în acest sens nici prin instrumentările făcute de organele fiscale din alte județe cărora li s-a solicitat efectuarea de controale încrucișate, nerezultând că au fost achitate la bugetul de stat accizele aferente cantităților de carburanți tranzacționate și T.V.A. aferentă acestora (ce ar fi trebuit colectată și achitată de către antrepozitele fiscale sau eventualii intermediari din lanțul tranzacțional).

Ca urmare, la control nu s-a putut stabili dacă marfa achiziționată de către S.C.S.A. provine dintr-un antrepozit fiscal și nici dacă în tranzacțiile analizate furnizorii care au făcut livrările către petentă au calitatea de antrepozitari fiscali sau de intermediari.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile de achiziții de carburanți în suma de mai sus, care au fost efectuate fără respectarea reglementărilor speciale privind circulația uleiurilor minerale, a facilitat prejudicierea bugetului de stat prin neplata, la anumite verigi de pe traseul tranzacțional, a unor obligații fiscale.

Totodată, în actul de control se mai menționează că "Cele prezentate în legătură cu tranzacțiile analizate pun în evidență răspunderea pe care S.C. ... S.A. o poartă – împreună cu alte firme – pentru fenomenul evazionist ce s-a produs, astfel că tratamentul fiscal ce i se aplică acesteia trebuie să țină seama de starea de lucruri prezentată".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost încălcate prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă delei (.... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei, la control au fost stabilite în sarcina societății accesorii în sumă totală de lei.

Totodată, la control s-a constatat că documentele prezentate de către unitate nu pot fi acceptate drept documente justificative adecvate pentru specificul operațiunilor cu carburanți și implicit nu este îndeplinită condiția prevăzută la art.145 alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incident până la data de

01.01.2007, respectiv la art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2007 și ca urmare nu s-a acceptat la deducere TVA în sumă de lei, înscrisă în facturile fiscale primite de la cele patru firme.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, la control au fost stabilite în sarcina societății accesorii în sumă totală de lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă D.G.F.P.Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra legalității debitelor stabilite la control în sarcina unității cu titlu de impozit pe profit, TVA și accesoriile aferente acestor obligații fiscale, în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de control și din documentele aflate la dosar nu se poate concluziona că operațiunile de aprovizionare cu combustibili nu ar fi reale

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.A., care a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat al statului, prin Decizia de impunere nr./06.09.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../05.09.2008, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale în sumă totală de lei, după cum urmează: impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ...lei, T.V.A. în sumă de lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ... lei.

S.C. S.A. a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr./06.09.2008, aceasta fiind soluționată prin Decizia nr./30.03.2011 a D.G.F.P. Mureș – Biroul Soluționare Contestații, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr./06.09.2008 pentru suma totală delei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe profit;
- lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei, taxă pe valoarea adăugată;
- lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În urma reverificării dispuse prin Decizia nr./30.03.2011 a D.G.F.P. Mureș, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .../29.04.2011 și Decizia de impunere nr.

.../29.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, în cuprinsul cărora au redat faptul că operațiunile de achiziții de carburanți în sumă de lei au fost efectuate fără respectarea reglementărilor speciale privind circulația uleiurilor minerale, facilitând prejudicierea bugetului de stat prin neplata la anumite verigi de pe traseul tranzacțional a unor obligații fiscale.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au concluzionat că au fost încălcate prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au reținut că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (.... lei x 16%).

Totodată, la control s-a constatat că documentele prezentate de către unitate nu pot fi acceptate drept documente justificative adecvate pentru specificul operațiunilor cu carburanți și implicit nu este îndeplinită condiția prevăzută la art.145 alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incident până la data de 01.01.2007, respectiv la art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2007, și ca urmare nu s-a acceptat la deducere TVA în sumă de lei, înscrisă în facturile fiscale primite de la cele patru firme.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a TVA în sumă de lei, la control au fost stabilite în sarcina societății accesorii în sumă totală de lei (.. lei aferente impozitului pe profit + ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată).

În fapt, în perioada aprilie 2006 – octombrie 2007 S.C. S.A. a achiziționat carburanți în valoare totală de lei (TVA aferentă acestor achiziții fiind în sumă de lei) de la S.C. S.R.L. Prahova, S.C. S.R.L. Prahova, S.C. S.R.L. Dâmbovița și S.C. S.R.L. Prahova, care au fost dați în consum în aceeași perioadă, unitatea considerând cheltuielile în sumă de ... lei ca și deductibile la calculul profitului impozabil și deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în cuantum de lei.

La control unitatea a prezentat ca și documente de justificare a achizițiilor de carburanți un număr de 28 facturi fiscale și documente de recepție aferente, fără a fi în măsură a prezenta și documentele prevăzute de lege pentru circulația uleiurilor minerale, și anume, copii după facturile de livrare emise de antrepozitarul fiscal în care accizele sunt evidențiate distinct și, după caz, copii ale celorlalte facturi care intervin pe tot lanțul comercializării, precum și declarații de conformitate sau rapoarte de încercări – documente care atestă faptul că produsele energetice provin de la antrepozitarul autorizat. Ca urmare, la control s-a reținut că

documentele prezentate de către societate nu reflectă îndeplinirea condițiilor legale privind circulația uleiurilor minerale și implicit onorarea obligațiilor fiscale față de buget constând în accizele aferente cantităților de carburanți ce au făcut obiectul achiziției.

În consecință, pentru achizițiile de carburanți în cauză organele de control au solicitat organelor fiscale din județele în care își au domiciliul fiscal furnizorii de carburanți în cauză efectuarea unor controale încrucișate, din răspunsurile comunicate de organele fiscale care au întreprins acțiunile la furnizorii S.C. S.R.L. din Prahova, S.C. S.R.L. din Prahova, S.C. S.R.L. din Dâmbovița și S.C. ... S.R.L. din Prahova, organele de control reținând în raportul de inspecție fiscală următoarele:

- societățile comerciale nu funcționează la sediul social declarat, iar reprezentanții societăților nu au putut fi contactați;
- în cazul societății .. S.R.L. care are sediul declarat în, sat, nr. ... bis, jud. Prahova, se menționează că numărul bis nu există;
- la organele fiscale teritoriale nu există declarații fiscale depuse de unitățile în cauză.

Din instrumentările făcute de organele fiscale din alte județe cărora li s-a solicitat efectuarea de controale încrucișate nu au putut fi aduse lămuriri în acest sens, nerezultând dacă au fost achitate la bugetul de stat accizele aferente cantităților de carburanți tranzacționate și T.V.A. aferentă acestora ce ar fi trebuit colectată și achitată de către antrepozitele fiscale sau eventualii intermediari din lanțul tranzacțional.

Ca urmare, la control nu s-a putut stabili dacă marfa achiziționată de către S.C. S.A. provine dintr-un antrepozit fiscal și nici dacă în tranzacțiile analizate furnizorii care au făcut livrările către petentă au calitatea de antrepozitari fiscali sau de intermediari.

În drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că *“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*, iar la art. 21 alin. (1) și (4) din același act normativ se prevede:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 alin.(8) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 01.01.2007, se prevede:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”, prevederi care în esență se regăsesc și după data de 01.01.2007, la art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La art.155 alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 01.01.2007) și la art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2007) se prevede conținutul minim obligatoriu al facturilor fiscale, astfel: seria și numărul facturii; data emiterii; numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura; numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii; denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire; cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată; suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile”.

În contestație unitatea invocă faptul că înregistrările în contabilitate au avut la bază facturi fiscale emise de furnizorii de mărfuri care au deplină responsabilitate față de întocmirea acestora, neputând fi tras la răspundere cumpărătorul, dacă culpa sa nu a fost dovedită, afirmând totodată că la reverificare organul de control nu a indicat ce date și informații ar mai trebui să conțină respectivele înscrisuri pentru ca să aibă calitatea de documente justificative, fără a face analiza concretă a fiecărei facturi, și nu face nicio referire la modul de înregistrare a mărfurilor procurate și nicio analiză a veniturilor înregistrate.

Referitor la susținerile de mai sus ale unității se reține că în raportul de inspecție fiscală nu se face o analiză detaliată, pe fiecare factură în parte, din care să rezulte dacă sunt conținute datele și elementele necesare care să le confere calitatea de document justificativ. Cu privire la aspectul de formă al facturilor, în Sentința penală nr. .../21.12.2010, pronunțată de Judecătoria Reghin în Dosarul nr. .../2010 privind pe administratorul S.C. ... S.A., rămasă definitivă prin Decizia din

data de 04.03.2011 a Tribunalului Mureș, se reține că „petenta a respectat conținutul minimal obligatoriu pentru întocmirea facturilor potrivit art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.”

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se precizează doar că „evidența contabilă a S.C. ... S.A. reflectă o descărcare din gestiune cu trecerea pe conturile de cheltuieli a sumei de lei”, fără a se face referire la realitatea operațiunii de achiziționare a combustibililor respectivi, la intrarea în gestiune a acestora și la modul de înregistrare a mărfurilor achiziționate, după cum nu se face nicio analiză a veniturilor înregistrate din valorificarea acestor mărfuri, respectiv dacă pentru veniturile obținute s-a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă sau s-a înregistrat și declarat impozit pe profit, în scopul verificării condiției prevăzute de legiuitor la art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia cheltuielile efectuate să fie aferente veniturilor realizate. Referitor la acest aspect, în aceeași sentință penală anterior citată Judecătoria Reghin reține că „respectiv cantități de carburanți au existat în realitate, fiind evidențiate în actele contabile și comercializate”.

Totodată, în actul de control se mai menționează că “Cele prezentate în legătură cu tranzacțiile analizate pun în evidență răspunderea pe care S.C. ... S.A. o poartă – împreună cu alte firme – pentru fenomenul evazionist ce s-a produs, astfel că tratamentul fiscal ce i se aplică acesteia trebuie să țină seama de starea de lucruri prezentată”.

În contestație unitatea susține că nu a fost în niciun fel implicată în circulația frauduloasă a carburanților, luând măsuri de precauție pentru a se asigura că operațiunile nu au legătură cu vreo fraudă în domeniul evaziunii fiscale, fapt demonstrat de organele penale abilitate sesizate de prima inspecție fiscală, care au decis neînceperea urmăririi penale față de administratorul S.C. ... S.A. prin următoarele soluții: Rezoluția din 29.06.2010 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Reghin, pronunțată în Dosarul nr. .../2008, Rezoluția din 13.08.2010 a Prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș, pronunțată în Dosarul nr. .../2/2010 și Sentința nr....21.12.2010 pronunțată de Judecătoria Reghin în Dosarul nr. .../2010, rămasă definitivă prin Decizia din data de 04.03.2011 a Tribunalului Mureș.

Referitor la mențiunea făcută de organul de control în cuprinsul actului de control atacat cu privire la fenomenul evazionist în care ar fi fost implicată societatea, constatare ce a avut ca și consecință aplicarea de către inspectorii A.I.F. a unui tratament fiscal în concordanță cu starea de lucruri constatată la control – deci stabilirea unor impozite și taxe în sarcina unității – și având în vedere susținerea unității cu privire la constatările instanței judecătorești în dosarul de cercetare penală privind pe d-na, administrator al S.C. S.A., se rețin următoarele:

- Prin Sentința Penală nr., pronunțată la data de 21.12.2010 de Judecătoria Reghin în cauza ce face obiectul dosarului

nr.../2010, rămasă definitivă prin Decizia penală nr. .../04.03.2010 a Tribunalului Mureș, se menține **rezoluția** din 29.06.2010 emisă de către Parchetul de pe lângă Judecătoria Reghin în dosarul penal nr..../P/2009, de neîncepere a urmăririi penale față de administratorul S.C. S.A., în persoana doamnei, cercetată sub aspectul comiterii infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2006 și de art. 296¹ alin. 1 lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Prin aceeași sentință se menține și **rezoluția** din 13.08.2010 emisă de către prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș în dosarul penal nr...../2009, de neîncepere a urmăririi penale față de administratorul S.C. S.A., în persoana doamnei ..., cercetată sub aspectul comiterii aceluiași infracțiuni menționate mai sus.

- În Sentința penală nr. ...21.12.2010 a Judecătoria Reghin se precizează că instanța constată că ***“respectivele cantități de carburanți au existat în realitate, fiind evidențiate în actele contabile și comercializate. Astfel nu se poate reține comiterea faptei prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005. Nici comiterea infracțiunii prevăzute de art. 296¹ alin. 1 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi reținută întrucât petenta a respectat conținutul minimal obligatoriu pentru întocmirea facturilor potrivit art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. De asemenea, nu se poate reține că petenta avea cunoștință despre faptul că respectivele firme de la care au fost achiziționați carburanții erau sau nu autorizate pentru comercializarea acestor carburanți”***.

Având în vedere cele reținute de instanță în motivarea Sentinței penale nr...../21.12.2010 cu privire la respectarea conținutului minimal obligatoriu al facturilor în cauză și la evidențierea în documentele contabile și comercializarea cantităților respective de carburanți și întrucât constatările organelor de inspecție fiscală au fost făcute în contextul sesizării unor aspecte susceptibile de a face parte din sfera evaziunii fiscale, organele de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța referitor la legalitatea stabilirii obligațiilor fiscale în sarcina unității cu titlu de impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestor obligații fiscale. Ca urmare, se impune reanalizarea de către organul fiscal a situației de fapt și de drept, în vederea aplicării unui tratament fiscal în funcție de situația faptică reală a unității.

În contestație petenta critică organele de control pentru faptul că, în urma reverificării dispuse prin decizia de soluționare a contestației nr. .../30.03.2011, inspectorii fiscali au emis un nou act administrativ fiscal cu același conținut ca și actul desființat prin decizia sus-menționată, afirmând totodată că acestea nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor și au invocat texte legale care nu sunt motivate în fapt ori nu-și găsesc aplicarea în speță.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, în raport cu susținerile petentei anterior citate se reține că din constatările redade în actul de control nu rezultă dacă potrivit informațiilor furnizate de organele fiscale care au întreprins acțiunile de control încrucișat la cele 4 firme furnizoare de carburanți, acestea sunt sau nu autorizate ca antrepozit fiscal, pentru a utiliza facturi fiscale speciale, așa cum se prevede în actele normative până la data de 01.01.2007.

Referitor la adresa nr...../26.07.2007 a Ministerului Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul accizelor, invocată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, care precizează că „pe langa declarațiile de conformitate sau rapoartele de încercări, documentele care atestă faptul că produsele energetice provin de la antrepozitarul autorizat pentru producție sunt copiile facturilor de livrare emise de către antrepozitul fiscal în care accizele sunt evidențiate distinct, precum și copii ale celorlalte facturi care intervin pe tot lanțul comercializării până la deținătorul final al produselor ”, se reține că acest lucru nu a fost probat nici de către societate și nici de către organele de inspecție fiscală, pentru a se putea concluziona că societatea nu deține documente justificative prevăzute de lege pentru achizițiile de uleiuri minerale.

În ceea ce privește documentele solicitate la control se reține că acestea sunt documente specifice de justificare a operațiunilor cu uleiuri minerale, iar dispozițiile legale în baza cărora au fost fundamentate constatările organelor de inspecție fiscală se referă la accize și alte taxe speciale, la obligațiile plătitorilor de accize și la documentele însoțitoare ale produselor accizabile, în condițiile în care constatările acțiunii de inspecție fiscală privesc impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Ca urmare, se rețin în soluționarea contestației susținerile de mai sus ale unității.

De asemenea, referitor la starea de inactivitate a S.C. S.R.L., constatată cu ocazia reverificării, unitatea invocă faptul că reverificarea trebuia să se rezume doar la aspectele pe care le-a subliniat organul de soluționare a contestațiilor și nicidecum la alte verificări, cum ar fi starea de inactivitate a furnizorilor, întrucât în speță nu există o decizie de reverificare emisă de conducătorul instituției pe aspecte ce țin de date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale inițiale.

În speță, potrivit prevederilor art. 102 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute

inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”, iar potrivit pct. 102.4. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, „Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”.

La pct. 12.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F.nr.519/2005 se precizează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”.

În speță se reține că reverificarea a fost efectuată ca urmare a celor dispuse prin Decizia nr. //30.03.2011 de soluționare a contestației formulate de unitate împotriva actului de control emis în data de 06.09.2008, și nu ca urmare a unei decizii de reverificare a conducătorului inspecției fiscale.

Ca urmare, se reține susținerea unității potrivit căreia în speță nu sunt incidente prevederile pct. 102.4. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, anterior citate.

În același sens se reține că starea de inactivitate a S.C. S.R.L. nu poate face parte din categoria datelor suplimentar, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale întrucât la data finalizării acțiunii de inspecție fiscală pentru care prin Decizia nr./30.03.2011 s-a dispus reverificarea contestatoarei, S.C. S.R.L. fusese deja declarată contribuabil inactiv prin Ordinul nr.832/2006 al președintelui A.N.A.F., în actul de control anterior nefiind relatată constatarea acestui aspect.

În contextul considerentelor anterior precizate și având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit în sumă de lei și taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**", coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 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. 2137/2011, care stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, **iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **se va desființa Decizia de impunere nr./29.04.2011**, emisă de D.G.F.P. Mureș – A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr./29.04.2011, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 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.2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și totodată să aibă în vedere și să analizeze atât

argumentele societății contestatoare, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ... lei (... lei aferente impozitului pe profit + lei aferente taxei pe valoarea adăugată), determinate la control în sarcina unității, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că a fost deființată Decizia nr. .../29.04.2011 a D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **urmează a fi desființată decizia atacată și pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

Desființarea Deciziei de impunere nr./29.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./29.04.2011 încheiate la **S.C. S.A. Reghin**, urmând ca organele de control, altele decât cele care au întocmit actul contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și a acelorași tipuri de impozite și taxe, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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

DIRECTOR EXECUTIV,