



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR NR. 94/2005

DECIZIA NR. 56/19.12.2005

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. X S.A.** , inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Garda Financiara – Sectia Bistrita – Nasaud in legatura cu contestatia depusa de S.C. X S.A..

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 877/17.04.2003 incheiat de organele de control ale Garzii Financiare-Sectia Mures, act prin care s-au stabilit in sarcina S.C X S.A. obligatii de plata in suma totala de S, reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara S1 si impozit pe profit suplimentar S2.

In cuprinsul contestatiei se recunosc ca reale obligatiile de S3, reprezentand impozit pe profit si S4 taxa pe valoarea adaugata rezultand astfel ca, in raport cu cele constatate prin procesul verbal de control atacat, suma total contestata este de S5, compusa din S51 impozit pe profit si S52 taxa pe valoarea adaugata.

De precizat ca dosarul contestatiei a fost transmis pentru competenta solutionare de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor cu scrisoarea nr. 341828 / 23.11.2005 (fila 22), avand in vedere prevederile art. 39 litera b) din O.G. 92 / 2003 – republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate de art. 175, 177 si 179 din Codul de procedura fiscala-republicat si, drept urmare Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra cererii.

Actul de control ce face obiectul contestatiei a fost transmis de catre Garda Financiara Mures organelor abilitate de lege (Parchetul de pe langa Tribunalul Judetean Mures) pentru inceperea cercetarilor in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art. 1 litera p) din Legea nr. 12/1990 privind protejarea populatiei impotriva unor activitati comerciale ilicite, republicata si art. 13 din Legea nr. 87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale (adresa trimitere nr. 1329/16.05.2003).

Potrivit adresei Parchetului de pe langa Tribunalul Judetean Mures, inregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr. 17656/15.07.2003, dosarul cu nr. 237/P/2003, privind pe numitul

Y administrator la S.C. X S.A. , cercetat sub aspectul savarsirii infractiunilor prevazute la art.1, litera p) din Legea nr. 12/1990 si art. 13 din Legea 87/1994, se afla in curs de solutionare la Inspectoratul de Politie al Judetului Mures.

Prin scrisoarea nr. 219/A/2003, inregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr. 19505/13.08.2003 Inspectoratul de Politie al Judetului Mures transmite ca administratorul S.C. X S.A., este cercetat in dosarele penale nr. 219 si 29/A/2003, sub aspectul savarsirii infractiunilor de abuz in serviciu si evaziune fiscala, fapte prevazute si pedepsite potrivit art. 248 din Codul Penal si art. 13 din Legea nr. 87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale.

In contextul celor de mai sus , in temeiul art. 10 alin. (1) din O.U.G. nr. 13/2001, prin Decizia nr. 180/26.08.2003 a D.G.F.P. Mures (fila 12) s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, urmand ca, potrivit dispozitiilor art. 10 alin. (2) din acelasi act normativ, procedura administrativa sa fie reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii.

Prin scrisoarea nr. 102964/MS/22.06.2004 (filele 13-14) Garda Financiara Mures transmite D.G.F.P. Mures adresa cu nr. 187/P/09.06.2004 a Parchetului de pe langa Judecatoria din care rezulta ca prin rezolutia cu acelasi numar s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de administratorul S.C. X S.A, cercetat pentru savarsirea infractiunilor prevazute de art. 13 din Legea nr. 87/1994 si art. 1 litera p) raportat la art. 5 din Legea nr. 12/1990, intrucat faptei acestuia ii lipseste unul din elementele constitutive ale infractiunii, respectiv, vinovatia. In aceste conditii s-a solicitat repunerea pe rol a contestatiei formulate de societatea petitionara impotriva Procesului verbal nr. 877/17.04.2003, a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr. 180/26.08.2003. Se precizeaza ca rezolutia Parchetului de pe langa Judecatoria Sighisoara a ramas definitiva (adresa nr. 123445/21.03.2005 si nr. 5344/14.03.2005 – filele 17-18).

In completarea documentatiei la dosarul cauzei, D.G.F.P. Mures a transmis prin fax documentele anexate la filele 23 la 34 din dosar.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin procesul verbal nr. 877/17.04.2003 (filele 7 la 8) organele Garzii Financiare Mures au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.A., pentru perioada 01.04.2003 la 15.04.2003, obligatii fata de bugetul statului in suma totala de S reprezentand impozit pe profit S2 si taxa pe valoarea adaugata S1.

Se retine ca in baza tematicii cu nr. 395438/23.10.2002 transmise de Garda Financiară Centrala (filele 32 la 34), reprezentantii Garzii Financiare Mures au procedat la efectuarea inventarierii faptice a cantitatilor de carburanti existente la cele doua statii de distributie, apartinand Societatii Comerciale X S.A.

In urma inventarierii efectuate la 15.04.2003 si a confruntarii datelor dintre inventarul factic si evidenta scriptica s-a constatat o lipsa in gestiunea societatii de s litri motorina si s litri benzina fara plumb in valoare de S6.

Potrivit actului de control, efectul fiscal al neinregistrarii acestei sume consta in obligatiile suplimentare fata de bugetul statului in cuantumurile aratate mai sus, obligatii calculate in conformitate cu prevederile Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si a Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

La pct. 2 din acelasi proces verbal se arata ca plusul constatat cu ocazia controlului a fost tratat in actul de constatare si sanctionare a contraveniilor seria D. 0152103/17.04.2003, anexa la procesul verbal contestat (filele 30 la 31). Cu referire la plusul in gestiune tratat in cel de-al doilea proces verbal s-a retinut ca acesta se regaseste la produsul motorina euro (s3 litri) si benzina premium (s4 litri), diferente evaluate de organele de control la suma de S7 pentru care, in conformitate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 12/1990 s-a dispus confiscarea.

II. Prin cererea nr. 943/05.05.2003 (filele 9 la 10) inregistrata la Garda Financiara-Sectia Mures sub nr. 1329/06.05.2005, transmisa spre solutionare si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Mures sub nr. 13369/23.06.2005 (fila 14), S.C. X S.A. a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 877/17.04.2003, solicitand reanalizarea acestora precum si a obligatiilor suplimentare stabilite in sensul diminuarii lor, in functie de cantitatile reale de carburanti constatate lipsa (s litri motorina si s1 litri benzina fara plumb – diferente rezultate dintre plusurile si minusurile stabilite). In motivarea contestatiei, completata cu documentatia depusa ulterior (filele 35 la 38) se sustine ca rezultatul inventarierii, astfel cum a fost stabilit de organul de control, este incorect, existand erori de receptie si de evidentiere a miscarii stocurilor comise de catre gestionarul unuia din punctele de desfacere a carburantilor.

Se arata ca, aferent facturii de aprovizionare nr. 538186/03.04.2003 in locul cantitatii totale de s5 litri benzina fara plumb expediata de furnizor s-a receptionat la punctul de destinatie numai s6 litri din acest sortiment cu descarcare in bazinul corespunzator, diferenta de s7 litri fiind receptionata si descarcata in bazinul cu benzina premium, greseala determinata atat de neatentia gestionarului cat si de faptul ca, potrivit comenzii lansate, au fost solicitate cele doua sortimente de carburant.

In opinia petentei, rezultatul real al inventarierii este diferenta de s8 litri benzina premium fara plumb (s9 litri –s10 litri) precum si s11 litri motorina, cantitati care nu erau inregistrate in contabilitate intrucat societatea nu avea cunostinta de ele, inventarierea fiind executata numai la sfarsitul fiecarei luni.

De altfel, acceptand aceste diferente, contestatoarea isi insuseste si efectele fiscale decurgand din ele, reprezentand taxa pe valoarea adaugata S4 si impozit pe profit S3.

Prin cererea formulata contestatoarea solicita, de asemenea, suspendarea executarii silite a debitelor stabilite prin actul de control atacat pana la solutionarea contestatiei.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si prevederile legale in materie retinem ca rezultatele actiunii de control inopinat, efectuata de organele Garzii Financiare – sectia Mures, au fost consemnate in procesul verbal nr. 877/17.04.2003 (filele 7 la 8), precum si in procesul verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor seria D nr 0152103/17.04.2003 (filele 30 la 31).

Potrivit primului proces verbal reiese ca in urma inventarierii faptice a stocurilor de carburanti existente la cele doua statii de distributie ale contestatoarei si a compararii acestora cu “evidenta scriptica”, s-au constatat lipsuri cantitative constand in s litri motorina si s1litri benzina fara plumb, diferente care, evaluate la preturile de vanzare cu amanuntul, insumeaza S6. Pornind de la aceste constatari, organele de control apreciaza si evalueaza “ efectul fiscal “ al neinregistrarii sumei de S6 , localizat in urmatoarele : taxa pe valoare adaugata in suma de S1 si impozit pe profit suplimentar de S2 obligatii pentru care se dispune achitarea lor pana la data de 20.05.2003. In drept, organele de control isi

motiveaza constatarile si masurile pe prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata si Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Mentionam ca in acelasi proces verbal se arata ca plusul constatat cu ocazia controlului a fost tratat in actul de constatare si sanctionare a contraveniilor seria D nr. 0152103/17.01.2003, anexa la procesul verbal contestat. Cu referire la plusul in gestiune tratat in cel de-al doilea proces verbal, acesta se regaseste la produsele motorina euro (s3 litri) si benzina premium (s4 litri), diferentele cantitative fiind evaluate de organele de control la suma de 365.512.240 lei, suma pentru care, in conformitate cu prevederile art.6 din Legea 12/1990 republicata, s-a dispus confiscarea.

Analizand actele si lucrarile dosarului prin prisma actelor normative in vigoare care au reglementat inventarierea, taxa pe valoare adaugata si impozitul pe profit pentru perioada la care se refera controlul, retinem ca atat constatarile cat si masurile dispuse prin procesul verbal din 17.04.2003 (filele 7 la 8) sunt criticabile pentru considerentele ce urmeaza.

A. Cu privire la inventarierea carburantilor si a rezultatelor acesteia:

- stabilirea rezultatelor inventarierii s-a facut prin actul de control la nivelul societatii comerciale verificate, desi inventarierea a cuprins doua gestiuni distincte pentru care diferentele constatate trebuiau tratate si analizate separat asa cum rezulta din intreaga economie a normelor aprobate prin O.M.F. nr 2388/15.12.1995;
- valorificarea inventarelor la cele doua gestiuni si stabilirea diferentelor nu a fost precedata de verificarea minutioasa a evidentelor tehnic – operative si contabile in vederea descoperirii si corectarii eventualelor erori, incalcan-du-se dispozitiile imperative ale pct. 35 din normele precizate;
- modalitatea de stabilire a diferentelor prin cumularea rezultatelor constatate la cele doua gestiuni si extrapolarea efectelor fiscale la aceste valori s-a facut cu incalcarea pct. 40 si 42 din norme;
- lipsesc de la dosar documentele esentiale in care se consemneaza nu numai rezultatele inventarierii (procesele verbale ale comisiei de inventariere), ci si concluziile si propunerile comisiilor de inventariere cu privire la cauzele plusurilor sau lipsurilor precum si a caracterului acestor diferente.
- nu s-a analizat posibilitatea compensarii lipsurilor cu plusurile constatate pentru fiecare gestiune in parte si nici circumstantele in prezenta carora puteau fi acceptate si calculate scazamintele legale, asa cum prevad punctele 45 si 46 din norme;
- contrar normelor legale, rezultatele inventarierii au fost tratate si analizate, asa cum s-a aratat mai sus, pe total societate, in doua acte de control distincte, dandu-se astfel o falsa reprezentare a diferentelor in plus si in minus, prin eliminarea posibilelor legaturi de cauzalitate dintre aceste diferente, cu implicatii determinante asupra realitatii plusurilor si minusurilor in cadrul fiecărei gestiuni verificate;
- cu toate ca valorificarea inventarelor si stabilirea diferentelor trebuie sa se realizeze, la nivelul fiecărei gestiuni, organul de control a preluat si centralizat in sistem algebric minusurile si plusurile de la fiecare gestiune, ajungandu-se astfel la realizarea unor compensari esential nelegale, avand

in vedere ca procedeul compensarii este permis numai daca diferentele in plus sau in minus privesc aceeasi gestiune.

B. Cu privire la taxa pe valoare adaugata si impozitul pe profit.

Retinem ca pentru ambele categorii de obligatii fiscale, incadrarea in drept a faptelor consemnate in procesul verbal de control atacat s-a rezumat la a indica legile incalcate, fara a se arata in concret norma juridica nerespectata de contribuabil si nici pe cea in temeiul careia s-au dispus masurile.

In acest context, referindu-se la taxa pe valoarea adaugata, organele de control afirma doar „efectul fiscal” al neinregistrarii sumei de S6, ignorand faptul ca diferenta a fost stabilita (in maniera descrisa la litera A) prin actul contestat si prin urmare neinregistrarea ei anterior datei controlului nu putea sa constituie o fapta imputabila agentului economic si cu atat mai mult caracterizata ca fiind o operatiune impozabila in sensul Legii nr. 345/2002.

Este adevarat ca potrivit art. 3 lit. e) din Normele de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin H.G. nr 598/2002, se considera livrari de bunuri si deci operatiune impozabila : „bunurile constatate lipsa pe baza de inventariere, atat cele imputabile cat si cele neimputabile, cu exceptia celor prevazute la art. 4 alin. (1) lit. b) din norme”.

Din perspectiva criticilor facute actului de control vizand modul de valorificare a inventarelor, inclusiv a stabilirii rezultatelor, constatam insa ca baza de impozitare la care s-a calculat diferenta de taxa pe valoare adaugata, este evident incerta, iar in consecinta si obligatia bugetara determinata prin procesul verbal contestat. De altfel, maniera de calcul a taxei pe valoare adaugata este contrara normelor legale in sensul ca aceste obligatii se determina avandu-se in vedere ansamblul operatiunilor dintr-o luna si nu a operatiunilor izolate, asa cum au procedat organele de control.

In ceea ce priveste impozitul pe profit este de mentionat ca si in ipoteza in care datele folosite la calcularea diferentei ar fi certe, modalitatea de determinare a impozitului nu poate fi insusita. In conformitate cu art. 7 alin. (1) coroborat cu art. 20 alin. (1) ultima teza din Legea nr. 414/2002, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile impozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile. In acest scop profitul si impozitul pe profit, se calculeaza si se evidentiaza trimestrial, cumulat de la inceputul anului.

Raportat la normele legale antecitate, varianta de calcul a impozitului pe profit aleasa de organele Garzii Financiare este fundamental eronata, adaosul comercial neputand constitui profit impozabil, iar cuantificarea acestei obligatii pentru o singura operatiune din cadrul unui trimestru este inadmisibila, incalcandu-se dispozitiile imperative la care s-a facut referire mai sus. Din acest punct de vedere consecintele unor asemenea „modele” de determinare a impozitului pe profit pe langa faptul ca denatureaza realitatea obligatiilor fata de bugetul statului, influenteaza negativ si activitatea de administrare si gestionare a impozitului.

Avand in vedere cele de mai sus si tinand seama de prevederile art. 183 alin. (1), ultima teza din Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza ca masurile privind obligatiile bugetare contestate, privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, sa fie desfiintate, cu aplicarea corespunzatoare a prevederilor art. 186 alin. (3) – Cod

procedura fiscala- coroborate cu prevederile pct. 12.6, 12.7, 12.8 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. – A.N.A.F. nr. 519/2005.

Privitor la capatul de cerere referitor la suspendarea executarii debitelor pana la solutionarea administrativa a contestatiei, constatam ca petenta nu a depus la dosar dovezi din care sa rezulte ca s-a declansat executarea silita si in consecinta acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca fiind fara obiect.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 186 alin. (3) Codul de procedura fiscala – republicat- se

DECIDE:

1. Desfiintarea masurilor contestate stabilite prin Procesul verbal nr. 877/17.04.2003 incheiat de catre organele Garzii Financiare Mures privind impozitul pe profit S51 si taxa pe valoarea adaugata S52, urmand ca in cauza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere considerentele deciziei.

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia de contencios administrativ.