

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.204./17.11.2005

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "R" SRL Craiova,

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice a judetului asupra contestatiei formulata de S.C. "R" SRL impotriva procesului verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal .

Societatea contesta:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata ;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut art.176 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Directia generala a finantelor publice la data de 11.07.2005, asa cum reiese din stampila aplicata pe aceasta, in termen fata de procesul verbal, de care contestatoarea a luat la cunostinta, prin semnatura, in data de 20.06.2005.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 , art.176 si art. 178 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. "R" SRL .

I. Prin contestatia formulata impotriva procesului verbal emis de organele din cadrul Activitatii de inspectie fiscala, societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Contestatoarea sustine ca procesul verbal a fost intocmit ca urmare a adresei Gărzii Financiare si a adresei a Inspectoratului de Politie, având ca obiectiv verificarea aspectelor sesizate de Garda Financiara prin Nota de constatare incheiata anterior si stabilirea obligațiilor fiscale datorate la bugetul de stat de către SC "R" SRL ca urmare a aspectelor sesizate in nota mentionata.

Societatea motiveaza ca marfa a fost importata de SC "F" SRL si era transportata la punctul de lucru din localitatea X, in incinta SC "C" SA, unde era descărcata cantitatea convenita telefonic cu numitul Y, care acționa in calitate de intermediar. Dupa efectuarea recepției, se transmitea aceasta cantitate numitului Y si se primea factura prin fax, urmata ulterior de factura in original prin posta.

Contestatoarea sustine ca decontarea facturilor de aprovizionare s-a efectuat in baza unor convenții încheiate cu SC "M" SRL si SC "O" SRL, plățile fiind efectuate de S.C. "R" SRL in calitate de mandatar către SC "F" SRL sau alt beneficiar indicat de către furnizor.

Totodata, sustine ca modul de lucru prezentat poate crea suspiciuni dar nu este atipic dat fiind faptul ca relațiile comerciale sunt guvernate de principiul libertății contractuale, libertate contractuala ce consta in dreptul persoanelor de a incheia orice contract, cu orice partener si cu clauzele pe care părțile le convin, cu singurele limite impuse de ordinea publica si bunele moravuri.

Exigentele celerității afacerilor au impus incheierea contractelor cu persoane cu care nu a negociat direct, comunicarea realizandu-se prin corespondenta, rapiditatea incheierii tranzacțiilor reprezentând o condiție a succesului in activitatea comerciala.

In ceea ce priveste stabilirea diferentelor de impozite si taxe contestatoarea sustine ca sunt nelegale intrucat toate textele legale invocate de organul de inspectie fiscala au fost alese extrem de neinspirat si care nu isi gasesc aplicabilitate in situația de fata.

Astfel, referitor la art.6 din HG nr.831/1997, completat cu prevederile art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991 republicata, societatea motiveaza ca nu a procurat facturi din surse neautorizate si nu le-a completat ci doar le-a acceptat, societatea fiind de buna credința, necunoscand si neavand posibilitatea de a cunoaște faptul ca acele facturi nu aparțin furnizorilor.

De altfel, contestatoarea argumenteaza ca a înregistrat marfa în contabilitate pe baza notelor de recepție care, în accepțiunea legii, sunt documente justificative pentru aceasta operațiune. Practic, singurele documente întocmite de societate sunt notele de recepție care consemnează operațiuni reale organul de inspecție fiscală neputând pune la îndoială existența mărfii.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.1 din Legea nr. 87/1994, republicată, societatea motivează ca acest act normativ presupune o acțiune/inacțiune săvârșită din culpa sau cu intenție care să aibă drept consecință diminuarea impozitelor datorate către bugetul de stat ori, în cazul de față, nu se poate pune problema unei sustrageri de la plata impozitelor deoarece a înregistrat veniturile obținute din vânzarea mărfurilor, cheltuielile aferente acestor mărfuri și impozitele au fost calculate în mod corect.

Referitor la invocarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) și art. 145 alin. 8 coroborat cu art. 155 alin. 8 lit. c) din Codul Fiscal contestatoarea invocă prevederile OMFP nr.1850/2004 potrivit cărora în cazul bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare, recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se realizează pe baza NOTEI DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE care face dovada intrării în gestiune a bunurilor. De aici, contestatoarea concluzionează că intrarea în gestiune și înregistrarea în contabilitate a bunurilor nu este condiționată să se efectueze în mod exclusiv în baza unei facturi sau aviz de însoțire a mărfii ci dimpotrivă, permite ca aceste operațiuni să se realizeze și să se consemneze în note de recepție.

Un alt argument adus în susținerea contestației se referă la faptul că intrarea în gestiune nu s-a făcut în baza facturilor a căror realitate este pusă la îndoială, singura cheltuială pe care a înregistrat-o societatea fiind cea ocazionată de descărcarea de gestiune, care nu se realizează în baza facturilor de aprovizionare ci în baza facturilor de livrare pe care le întocmeste către clienții proprii. Astfel, documentele întocmite de societate reflectă întocmai realitatea, marfa fiind achiziționată, achitată, și ulterior vândută iar în contabilitate au fost înregistrate numai operațiuni reale.

În ceea ce privește TVA, societatea contestatoare susține că și-a exercitat dreptul de deducere potrivit art.145 din Codul Fiscal, respectiv marfurile au fost utilizate pentru realizarea unor operațiuni

taxabile si au fost consemnate in facturi fiscale care conțineau toate mențiunile obligatorii prevăzute de art. 155 alin. 8 din Codul Fiscal.

Ca orice comerciant care acționează cu buna-credință, contestatoarea sustine ca a depus toate diligentele pentru a verifica valabilitatea acestor facturi dar ceea ce s-a putut verifica a fost doar faptul ca aceste facturi conțin elementele de siguranță prevăzute de OMF nr.989/2002, fiind imposibil sa se verifice daca facturile au fost achiziționate intr-adevar de furnizorul inregistrat pe facturi.

Societatea sustine ca stabilirea diferentelor de impozite si taxe apare cu atât mai nelegala si inechitabila in condițiile in care organele de inspectie fiscala competente au calculat pentru SC "F" SRL diferente de impozite si taxe, prin estimare, recunoscând drept cheltuiala deductibila contravaloarea mărfurilor importate, asa cum rezulta ea din evidentele organelor vamale sau a altor institutii .

Fata de cele argumentate contestatoarea solicita admiterea contestației si anularea procesului verbal contestat.

II. Prin procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala, s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale ca urmare a constatarilor:

Perioada verificata 09.04 - 06.10.2004.

Verificarea societatii a fost efectuata la solicitarea Garzii Financiare si a I.P.J. privind aspectele sesizate de Garda Financiara prin nota de constatare incheiata la SC "R" SRL .

Activitatea principala desfășurata de societate este comerțul cu ridicata al cărnii si mezelurilor.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspectie fiscala de catre Garda Financiara si SC "R" SRL precum si din nota explicativa data de Z - administratorul societatii verificate, s-a constatat ca in evidenta contabila a SC "R" SRL s-au înregistrat 8 facturi emise de SC "O" SRL si 19 facturi emise de SC "M" SRL pentru cantitatea totala de 459.895 kg carne pui si 88.993 kg carne peste.

Circuitul faptic si documentar ale mărfii a fost următorul:

Marfa sosea la SC "R" SRL in autocare frigorifice, fara documente de insotire a mărfii respectiv aviz de insotire a marfii si facturi fiscale, din care se descarca cantitatea convenita telefonic cu numitul Y reprezentantul comercial al SC "F" SRL.

Primitorul mărfii stampila și semna documentul de transport -CMR fara a specifica pe acest document cantitatea primita, CMR-ul reprezentând scrisoare de transport pe care o folosește transportatorul pe parcursul de la furnizorul extern, fiind document de transport international pe care sunt aplicate ștampilele vămilor de tranzit și pe care s-a aplicat stampila beneficiarului SC "R" SRL. Importatorul înscris pe CMR este SC "F" SRL.

Intrucat CMR-ul nu este document justificativ de însoțire a mărfii pe timpul transportului, acesta fiind doar document care justifica parcursul transportatorului și având în vedere explicațiile scrise date de Z potrivit carora în situația în care nu există documente de însoțire a mărfii respectiv aviz de expediție/factura fiscală cantitatea se înscrie pe orice alt act ce însoțește transportul respectiv, aviz de vamă/port, declarații vamale, CMR-uri, scrisori de transport, organul de inspecție fiscală a constatat că marfa expedită de SC "F" SRL către SC "R" SRL nu era însoțită pe timpul transportului de factura și nici de aviz de expediție. După efectuarea recepției efective, cantitatea se transmitea numitului Y, intermediarul aprovizionării și se primea factura prin fax urmata ulterior în original prin posta.

Din răspunsurile date de administratorul societății la întrebările puse de organele de inspecție fiscală, prin adresa înregistrată la societate sub nr.2674/10.05.2005, rezulta următoarele:

Societatea are încheiate contracte comerciale de vânzare-cumpărare cu SC "O" SRL și SC "M" SRL dar care nu sunt semnate de reprezentanții legali ai furnizorilor ci de numitul Y.

Datele despre mijloacele de transport se regăsesc înregistrate în registrul de intrare mărfuri al SC "C" SA precum și în evidențele punctului Direcției Sanitar Veterinare care acordă SC "R" SRL asistența, inspecție și control veterinar la marfa aprovizionată.

Pentru mărfurile aprovizionate se întocmește Nota de recepție în conformitate cu prevederile OMF nr.425/1998 care stă la baza înregistrării în gestiune și în contabilitate. După efectuarea recepției efective a mărfii se comunică cantitatea primită numitului Y care transmitea factura prin fax iar ulterior acesta se transmitea în original, prin posta.

Din verificările efectuate de Garda Financiară și a adresei SC "D" SA, distribuitor autorizat de formulare cu regim special, a rezultat că cele 27 de facturi fiscale au fost achiziționate de SC "S" SRL, prin delegatul I, deci nu aparțin celor două societăți comerciale, respectiv SC "O" SRL și SC "M" SRL.

Conform notelor de constatare întocmite de organele Gărzii Financiare și notele explicative date de administratorii societăților ce figurează ca furnizori, a rezultat că facturile respective nu au fost ridicate

de aceste firme si nu au fost inregistrate in evidenta contabila a acestora.

Totodata, din nota de constatare intocmita de organele Gărzii Financiare la SC "O" SRL si din nota explicativa data de administratorul societății a rezultat ca incepand cu data de 01.12.2003 societatea nu a mai desfășurat nici un fel de activitate.

Din nota de constatare întocmită de organele Gărzii Financiare rezulta ca SC "M" SRL nu a avut niciodată relații comerciale cu firmele SC "R" SRL si SC "F" SRL aceasta desfășurand activitate de comerț en gross cu dulciuri si răcoritoare la un simplu stand in Complexul Comercial din comuna W. S-au verificat jurnalele de vinzari de TVA ale SC "M" SRL pe perioada aprilie -octombrie 2004, perioada in care au fost emise cele 19 facturi fiscale către SC "R" SRL, rezultand ca aceste documente cu regim special nu se găsesc înregistrate in evidenta contabila SC "M" SRL.

Totodata, din nota de constatare a Gărzii Financiare intocmita la SC "M" SRL rezulta ca aceasta nu a avut niciodată relații comerciale cu firmele SC "R" SRL si SC "F" SRL.

Avand in vedere cele de mai sus precum si prevederile art.21 alin. 4 lit. f) si art. 145 alin. 8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal coroborate cu prevederile art. 6 din HG nr.831/1997 organele de inspectie fiscala au constatat ca operațiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate ca fiind fara documente legale de proveniență.

Totodată, s-a constatat ca s-au incalcat prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale art.145 alin. 8 coroborat cu art. 155 alin. 8 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora exercitarea dreptului de deducere a TVA se face pe baza de facturi care trebuie sa cuprindă numele, adresa si codul de înregistrare fiscala a persoanei reale care emite factura.

Fata de aceste prevederi organul de inspectie fiscala a constatat ca in facturile de aprovizionare la rubrica "Furnizor" au fost inscrise date nereale iar prin deducerea cheltuielilor si TVA in baza facturilor nereale au fost incalcate prevederile art.4 din Legea nr.87/1994, republicata. Ca urmare, nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu mărfurile aprovizionate si TVA inscrise in facturile fiscale care nu aparțin societăților ce figurează ca furnizori.

In condițiile arătate, avind in vedere Nota de constatare estimarea prin care s-a constatat stabilirea de cheltuieli si TVA inscrise

in facturile nereale, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiilor de plata suplimentare datorate de SC "R" SRL.

Astfel , s-a calculat pe perioada 09.04-06.10.2004 impozit pe profit suplimentar si TVA de plata suplimentara.

Prin necalcularea obligatiilor fiscale reprezentind impozit pe profit si TVA au fost incalcate prevederile art.1 din Legea nr. 87/1994, republicata.

In conformitate cu prevederile art.114 si art.120 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, pentru neplata la termenele scadente a impozitului pe profit suplimentar si a T.V.A. de plata s-au calculat dobanzi si penalități de intirziere

Pentru stabilirea stării de fapt, s-a solicitat Garzii Financiare si D.G.F.P. modul de valorificare a Notei de constatare privind impozitarea vanzarilor de carne la valoarea reala a incasarilor la importatorul SC "F" SRL. Avand in vedere ca la realizarea tranzactiilor comerciale au participat mai multe societăți care in prezent se afla in cercetare penala iar Nota de constatare intocmita de Garda Financiara la SC "R" SRL a fost inaintata organelor de politie prezentul proces verbal urmează sa fie înaintat organelor de politie pentru continuarea cercetărilor si stabilirea persoanelor vinovate.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra obligatiilor bugetare stabilite prin procesul verbal contestat, in conditiile in care impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie de impunere emisa de organul fiscal competent.

In fapt, obligatiile bugetare suplimentare contestate de S.C. "R" SRL au fost stabilite prin proces verbal.

In procesul verbal incheiat, la pag.8, organele de inspectie fiscala precizeaza ca "*Impotriva constatarilor consemnate in acest act de control se poate depune contestatie in termen legal, sub sanctiunea decaderii, la D.G.F.P. [...].*"

In drept, art.82 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 79 alin. (2) și art. 83 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

De asemenea, potrivit art.107.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;”*

Articolul 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.”

În explicitarea prevederilor art.106 din OG nr.92/2003, republicată, pct.106.2 din HG nr.1050/2004 precizează:

“La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.”

Astfel, impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în toate cazurile prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stă raportul de inspecție fiscală, la care se anexează alte acte privind constatările preliminare cum este și procesul verbal prevăzut de art.94(2) și art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au competența de a stabili obligații fiscale de plată, respectiv accesorii, prin proces

verbal, acesta din urma neavand calitatea de act administrativ fiscal si pe cale de consecinta nefiind susceptibil de a fi contestat.

In legatura cu emiterea deciziei de impunere, se retine ca art.196(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(2) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

Formularul “Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala” a fost aprobat prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.676/27.VII.2004, ordinul fiind in vigoare la data incheierii procesului verbal nr.466700/20.06.2005.

De asemenea, la anexa 2 a Ordinului ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004 au fost publicate Instructiunile de completare a formularului privind decizia de impunere.

In conditiile in care dupa cum s-a aratat, la data incheierii procesului verbal contestat, respectiv 20.06.2005, erau in vigoare prevederile Ordinului privind aprobarea formularului “Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala”, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a emite decizia de impunere, aceasta fiind cea care produce efecte fiscale fata de contribuabil.

In raport de dispozitiile art.106, mai sus citat, organele de inspectie fiscala au posibilitatea de a emite decizia de impunere - titlul de creanta susceptibil de a fi contestat pe calea administrativa de atac.

Avand in vedere si prevederile art.182(5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza “ *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*”, organul de solutionare a contestatiilor nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei urmand ca masurile privind stabilirea in sarcina S.C. “R” SRL a obligatiilor fiscale prin proces verbal sa fie anulate iar constatarile organelor de inspectie fiscala sa fie valorificate prin decizie de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.82 alin.1, art.106 si art.182(5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si Ordinul

ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004, pct.107.1 si 106.2 din HG nr.1050/2004, se :

DECIDE

Anularea masurilor dispuse prin procesul verbal privind virarea la bugetul de stat a obligatiilor fiscale reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata ;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa valorifice constatările efectuate prin procesul verbal si sa emita decizie de impunere, conform legii.

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel.

ANEXA LA DECIZIA NR.204/17.11.2005

PROCEDURA

-obligatiile bugetare stabilite prin proces verbal si nu prin decizie de impunere