

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA NR. 128 / 03.05.2004

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din Ministerul Finantelor Publice a fost sesizata cu privire la contestatia formulata de **Societatea Comerciala “ X ”** impotriva masurilor stabilite prin procesul verbal incheiat de catre comisari din cadrul Garzii Financiare.

Printr-o decizie anterioara emisa de Directia Solutionare Contestatii s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de Societatea Comerciala X, impotriva procesului verbal de control incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare, urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Garda Financiara a transmis Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor rezolutia Parchetului de pe langa Curtea de Apel prin care a fost admisa plangerea petentului avand calitatea de mostenitor legal al administratorului Societatii Comerciale X, fiind infirmat in parte rechizitoriul, dispunandu-se revocarea masurilor asiguratorii luate in baza Ordonantei nr.1/14.02.2003 a Inspectoratului de Politie.

In aceste conditii, constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.196 din Ordonanta nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu art.1,4 si 5 din O.U.G. nr.13/2001, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte pe fond asupra contestatiei formulata de **Societatea Comerciala X**.

Societatea contesta procesul verbal de control incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare prin care s-au stabilit in sarcina societatii debite suplimentare reprezentand impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente acestor debite.

I. Prin contestatia formulata societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Urmare a decesului asociatului unic al societatii care avea si calitatea de administrator al societatii, in temeiul art. 222, lit.b coroborat cu art.232, alin.1, lit.a din Legea nr. 31/1990, Societatea Comerciala X a incetat sa mai existe la data de 26.11.2002 ca persoana juridica, fiind dizolvata de drept. Dizolvarea putea fi constatata de Tribunalul in raza caruia si-a avut societatea domiciliul fiscal si la cererea Garzii Financiare prin Oficiul Registrului Comertului, a organelor de urmarire penala sau a oricarei alte persoane interesate. Garda Financiara a efectuat verificarea in prezenta unui martor, incheind procesul verbal de control care a fost comunicat societatii la data de 14.11.2003 in temeiul unei Sentintei civile emisa de Tribunalul zonal. Fiind unicul mostenitor al administratorului societatii, a declansat procedura succesorală care s-a finalizat prin obtinerea certificatului de mostenitor, implicit a dreptului de proprietate asupra partilor sociale detinute la Societatea Comerciala X.

Societatea considera ca acest control trebuia suspendat, intrucat potrivit art.10, lit.h din O.G. nr. 70/1997 asa cum a fost modificata prin O.G. nr. 62/2002 au fost sesizate organele de urmarire penala, intrucat s-a constatat ca s-au savarsit de catre administratorul societatii si alte persoane infractiunea de fals si evaziune fiscala. In urma efectuării urmăririi penale s-a dispus trimiterea in judecata a angajatei societatii care intocmea aceste documente. Prin Sentinta penala emisa, aceasta a fost condamnata la 6 luni de inchisoare. Prin acelasi rechizitoriu, fata de administratorul societatii s-a dispus neinceperea urmăririi penale ca urmare a decesului acestuia, retinandu-se ca a savarsit infractiunile de evaziune fiscala, fals si uz de fals aducand un prejudiciu bugetului de stat.

Contestatoarea considera procesul verbal nelegal si netemeinic precum si conduita organelor de control ca fiind abuziva, deoarece pretinsele obligatii fiscale au ca izvor savarsirea unor infractiuni, iar transmiterea catre organele de executare din cadrul Administratiei Financiare a actului de control, urmata apoi de executarea silita prin vanzarea activelor societatii s-a facut cu eludarea tuturor normelor legale.

In ceea ce priveste fondul controlului, societatea contesta modul in care organele de control au calculat atat impozitul pe profit cat si TVA-ul pentru perioada 1998-2002, dorind "efectuarea unei expertize contabile prin care sa se determine cu certitudine existenta si intinderea prejudiciului suferit de stat".

II. Prin procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare s-au constatat urmatoarele:

Verificarea a cuprins perioada 01.01.1998 - 17.12.2002 obiectivul controlului fiind modul de intocmire a documentelor justificative si contabile, inregistrarea acestora in evidenta contabila, precum si modul de inregistrare a veniturilor realizate si a stabilirii si virarii la bugetul statului a impozitului pe profit si a TVA-ului.

Controlul societatii a fost efectuat in prezenta contabilei societatii care a semnat procesul verbal ca martor, deoarece asociatul unic a decedat.

Societatea in cauza are ca obiect de activitate importul si comercializarea cu amanuntul si en gross a diferitelor tipuri de gresie, faianta si accesorii.

Efectuand verificari incrucisate la beneficiarii marfurilor livrate de catre societatea contestatoare si comparand preturile si valorile inscrise in facturile fiscale, exemplarul 2 si 3 (rosu si verde) inregistrate in evidenta contabila a societatii, cu datele inscrise in exemplarul 1 (albastru) inmanat beneficiarilor si inregistrat in evidenta contabila a acestora, la un numar de 67 de facturi fiscale din perioada iulie 2001-noiembrie 2002, a rezultat faptul ca pe exemplarele 2 si 3 ale facturilor verificate se inscriau in plus cantitati mai mari de gresie si faianta la preturi mult diminuate fata de cele inscrise in exemplarul 1 al acelorasi facturi fiscale.

Contestatoarea intocmea corect exemplarul 1 al facturii fiscale, pe care-l inmana beneficiarului, iar exemplarul 2 si 3, inregistrate in evidenta contabila proprie, erau trecute cantitati mai mari la valori mult diminuate cu scopul reduceri gestiunii cantitative a marfurilor vandute din stoc catre persoane fizice, carora nu le-au fost eliberate facturi sau bonuri fiscale pentru cantitatile de gresie cumparate. Un exemplu concludent al acestei proceduri este cazul in care pe exemplarul inmanat beneficiarului si inregistrat in evidenta acestuia a fost inscrisa cantitatea de 72,047 m² de gresie cu valoarea aferenta iar pe exemplarul rosu si verde ramas la societatea contestatoare a fost inregistrata cantitatea totala de 1015,467 m² de gresie cu o alta valoare, rezultand astfel ca diferenta de cantitate de 943,42 m² de gresie s-a vandut la un pret diferit de cel real inscris in evidenta contabila a societatii.

Totodata Societatea Comerciala X a inchiriat altor societati, spatii de productie situate in incinta sediului social declarat. Comparand facturile fiscale emise de contestatoare catre aceste societati comerciale in

vederea incasarii chiriei lunare, s-a constatat ca pe exemplarui 1 al facturii fiscale inmanat acestor agenti economici era inscrisa contravaloare "Chirie conform contract", iar pe exemplarul 2 si 3 inregistrate in evidenta contabila a acesteia se inscriau diverse cantitati de gresie vanduta.

Din compararea celor 67 de facturi inregistrate in evidenta Societatii comerciale contestatoare si a diversilor beneficiari, rezulta ca societatea a vandut o cantitate mai mare de gresie comparativ cu cantitatea din inregistrările contabile ale beneficiarilor .

In concluzie, in mod vadit societatea nu a inregistrat in totalitate veniturile realizate in evidenta contabila, cu scopul de a se sustrage de la plata obligatiilor fiscale.

In urma acestor constatar si in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.87/1994, organul de control a procedat la calcularea impozitelor si taxelor sustrate, prin estimare, calculand un coeficient de crestere a veniturilor reale fata de cele inregistrate de 2,99 ori.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative invocate, se retine :

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit suplimentar si a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente, Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca Societatea Comerciala X datoreaza aceste obligatii fiscale in conditiile in care aceasta nu a inregistrat in totalitate in evidenta contabila veniturile realizate si nu aduce argumente si documente care sa combata constatarile organului de control.

Perioada supusa controlului 01.01.1998 - 17.12.2002.

In fapt, in perioada iulie 2001 - noiembrie 2002 societatea a inregistrat in evidenta contabila un nr. de 67 de facturi in care au fost inscise cantitati mult mai mari de gresie si faianta, la preturi mult diminuate fata de cele inscise in exemplarul inmanat beneficiarilor.

Totodata, societatea contestatoare a inchiriat altor societati comerciale spatii de productie situate in incinta sediului social declarat. Comparand facturile fiscale emise de aceasta catre societati comerciale respective in vederea incasarii chiriei lunare, s-a constatat ca pe exemplarul 1 al facturii fiscale inmanat acestor agenti economici a fost inscrisa contravaloare "Chirie conform contract", iar pe exemplarul 2 si 3

inregistrate in evidenta contabila a contestatoarei se inscriau diverse cantitati de gresie vanduta.

In urma acestor constatari si in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.87/1994, organul de control a procedat la stabilirea impozitelor si taxelor sustrase, prin estimare, calculand un coeficient de crestere a veniturilor reale fata de cele inregistrate de 2,99 ori .

Prin sentinta penala anexata la dosarul cauzei, fosta angajata a societatii, care a avut calitatea de vanzator si care a completat facturile fiscale, a fost condamnata la 6 luni de inchisoare pentru savarsirea infractiunii de "fals in inscrisuri sub semnatura privata" in forma continuata. Fapta inculpatei a fost aceea de a completa un numar de 51 de facturi fiscale apartinand societatii comerciale X cu date nereale privind operatiunile comerciale efectuate, denaturarea realitatii vizand mentionarea unor cantitati mai mici si aceleasi preturi sau mai mici, consecinta fiind diminuarea valorii totale a facturii mult sub nivelul valorii incasate de la client. Totodata instanta a hotarat anularea celor 51 de facturi fiscale.

In drept, art. 19 din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale precizeaza:

"În cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infractiuni sau contraventii, nu se pot stabili, pe baza evidentelor contribuabilului, impozitele, taxele si contributiile datorate, acestea vor fi determinate de organul de control prin estimare, utilizând în acest scop orice documente si informatii referitoare la activitatea si perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități si cazuri similare."

Totodata art.22, alin.1, lit.a din Ordonanta Guvernului nr.70 / 1994 privind impozitul pe profit, care are acelasi text cu art. 27, alin.1,lit.a din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit prevad :

"(1) În vederea determinării obligatiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla si de a recalcula adecvat profitul impozabil si impozitul de plată pentru:

a) operatiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;"

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in perioada verificata, se retine ca organele de control, in mod legal, au procedat la determinarea veniturilor neinregistrate, prin estimare, motiv pentru care contestatia formulata se va respinge ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin actul de control contestat.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia datorita decesului asociatului unic al societatii avand si calitatea de administrator al acesteia acesteia, in temeiul art. 222, lit.b coroborat cu art.232, alin.1, lit.a din Legea nr. 31/1990 Societatea Comerciala X a incetat sa mai existe la data de 26.11.2002, ca persoana juridica, fiind dizolvata de drept, aceasta nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, respectivele prevederi nu se aplica cauzei date.

Potrivit dispozitiilor art. 224, pct.2 din Legea nr. 31 / 1990 societatile comerciale cu raspundere limitata cu asociat unic nu se dizolva in cazul decesului acestuia daca in actul constitutiv exista clauza de continuare cu mostenitori.

Astfel, potrivit art.2 alin.2 din Statutul Societatii Comerciale X, in cazul decesului asociatului unic, drepturile decurgand din acestea trec asupra mostenitorilor, fiind la latitudinea acestora continuarea activitatii in calitate de membri asociati. Prin Certificatul de mostenitor sub beneficiu de inventar s-a stabilit un succesor in drepturi care a acceptat succesiunea si a inteles sa continue activitatea societatii in calitate de asociat.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de control au considerat "fara sa analizeze documentele contabile ca societatea nu a facut nici un fel de cheltuieli , venitul fiind astfel egal cu profitul", aceasta nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat societatea nu aduce nici un fel de argumente sau documente prin care sa combata constatarile organelor de control.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici solicitarea contestatoarei referitoare la efectuarea unei expertize contabile intrucat Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu are calitatea de a efectua expertize contabile.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar, calculate prin procesul verbal contestat , se retine ca deoarece in sarcina contestatoarei a fost mentinut debitul de natura impozitului pe profit iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor de intarziere, Societatea Comerciala X datoreaza si sumele mai sus mentionate reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principalem" si art. 24 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca Societatea Comerciala X datoreaza aceste obligatii fiscale in conditiile in care baza impozabila a fost stabilita prin estimare, iar contestatoarea nu aduce in sustinere argumente sau documente care sa combata constatarile organului de control.

Perioada supusa controlului 01.01.1998 - 17.12.2002.

In fapt, societatea a inregistrat in perioada iulie 2001-noiembrie 2002 in contabilitate un nr. de 67 de facturi in care au fost inscise cantitati mult mai mari de gresie si faianta, la preturi mult diminuate fata de cele inscise in exemplarul inmanat beneficiarilor. Aceasta intocmea corect exemplarul 1 al facturii fiscale, pe care-l inmana beneficiarului, iar in exemplarul 2 si 3, inregistrate in evidenta contabila proprie, erau trecute cantitati mai mari la valori mult diminuate.

Totodata, societatea contestatoare a inchiriat altor societati comerciale spatii de productie situate in incinta sediului social declarat. Comparand facturile fiscale emise de aceasta catre societati comerciale respective in vederea incasarii chiriei lunare, s-a constatat ca pe exemplarul 1 al facturii fiscale inmanat se inscria contravaloare "Chirie conform contract", iar pe exemplarul 2 si 3, care stateau la baza inregistrarilor in evidenta contabila a societatii, se inscriau diverse cantitati de gresie vanduta.

In urma acestor constatari si in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.87/1994, organul de control a procedat la calcularea impozitelor si taxelor sustrate, prin estimare.

Prin sentinta penala anexata la dosarul cauzei fosta angajata a societatii, care a avut calitatea de vanzator si care a completat facturile fiscale, a fost condamnata la 6 luni de inchisoare pentru savarsirea infractiunii de "fals in inscrisuri sub semnatura privata" in forma continuata. Fapta inculpatei a fost aceea de a completa un numar de 51 de facturi fiscale cu date nereale privind operatiunile comerciale efectuate, denaturarea realitatii vizand mentionarea unor cantitati mai mici si aceleasi preturi sau mai mici, consecinta fiind diminuarea valorii totale a facturii mult sub nivelul valorii incasate de la client. Totodata instanta a hotarat anularea celor 51 de facturi fiscale.

În drept, așa cum s-a precizat la pct. 1 din prezenta decizie, în cauză sunt aplicabile să se aplice prevederile art. 19 din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale care precizează:

“În cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni sau contravenții, nu se pot stabili, pe baza evidentelor contribuabilului, impozitele, taxele și contribuțiile datorate, acestea vor fi determinate de organul de control prin estimare, utilizând în acest scop orice documente și informații referitoare la activitatea și perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare.”

De asemenea art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată precizează:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale,[.....]”

Astfel, art. 29 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

“În cazul în care facturile fiscale, evidentele contabile sau datele necesare pentru calcularea bazei de impozitare lipsesc ori sunt incomplete în ceea ce privește cantitățile, prețurile și/sau tarifele practicate pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, organele fiscale vor proceda la impozitare prin estimare.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art. 32 alin. (3) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care precizează:

“(3) În cazul în care facturile fiscale, evidentele contabile sau datele necesare pentru calcularea bazei de impozitare lipsesc ori sunt incomplete în ceea ce privește cantitățile, prețurile și/sau tarifele practicate pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, organele de control fiscal vor proceda la impozitare prin estimare.”

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia “organele de control nu au încercat să deducă TVA-ul aferent cheltuielilor efectuate de firmă”, aceasta nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu aduce nici un fel de argumente sau documente prin care să combată constatările organelor de control.

Având în vedere prevederile legale menționate, precum și cele menționate la pct. 1 din prezenta decizie, se reține că organele de control,

in mod legal, au procedat la determinarea bazei de impozitare, prin estimare, motiv pentru care, pe cale de consecinta contestatia formulata se va respinge ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere privitor la taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA, calculate prin procesul verbal contestat, se retine ca, deoarece in sarcina contestatoarei a fost mentinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor aferente TVA, Societatea Comerciala X datoreaza si sumele de mai sus reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principalem" si art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 din Legea nr. 87/1994, art. 22 din Hotararea Guvernului nr. 402/2000, art. 24 din Legea nr. 414/2002, art. 29 alin. (3), art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 coroborate cu art. 196 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata suplimentar stabilite, precum si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestora.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la comunicare.

Anexa la Decizia nr.128/03.05.2004

PROCEDURA

* Contestatie nemotivata