

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. ____ / ____ 2004
privind contestatia depusa de
S.C. "X" S.R.L**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia juridica din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala asupra contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L** impotriva procesului verbal incheiat de organele de control ale Directiei generale a finantelor publice - Directia controlului fiscal - Serviciul control fiscal.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere, precum si masura de colectare a taxei pe valoarea adaugata si neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata solicitata.

Vazand decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 2004, definitiva si irevocabila, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se va pronunta asupra cauzei.

I. S.C. "X" S.R.L contesta masurile dispuse de organele de control ale Directiei generale a finantelor publice - Directia controlului fiscal - Serviciul control fiscal prin procesul verbal, precizand urmatoarele :

Organele de control au procedat in mod eronat la incadrarea exporturilor realizate de societate la cota de 19% TVA conform pct. 9.2 din hotararea Guvernului nr. 401/2000 motivat de faptul ca incasarea valutei s-a realizat prin transfer din conturi bancare personale.

Justificarea de catre societate a cotei zero de TVA s-a realizat cu documentele prevazute la pct. 9.3 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, respectiv: factura externa - invoice nr. 014/04.02.2002, declaratia vamala de export, vizata de organele vamale, factura de

transport prin care se atesta ca s-a efectuat transportul, declaratia de incasare valutara.

S.C. X S.R.L. a incheiat cu partenerul extern un contract in luna ianuarie 20025 avand ca obiect vanzarea - cumpararea , respectiv exportul unor echipamente.

Incasarea contravalorii exportului s-a realizat conform art. 5 din contractul mai sus mentionat prin care se mentioneaza ca "plata se va efectua prin transfer bancar in favoarea vanzatorului in termen de 60 de zile de la data livrarii bunurilor in banca mentionata de catre acesta. Transferul va fi efectuat direct de catre cumparator la cererea acestuia din partea clientilor imputerniciti de catre el sa efectueze platile in favoarea X S.R.L."

Aceasta a fost confirmata de catre clientul extern printr-o adresa. La data de 16.07.2002 Banca Comerciala a confirmat faptul ca declaratia de incasare valutara figureaza incasata.

Incasarea valutei s-a realizat in realitate prin transfer din contul unor persoane juridice si nu asa cum au retinut in mod eronat organele de control, din conturi bancare personale.

Asa cum rezulta si din adresa emisa de partenerul extern S.C. Y LTD, sumele respective au fost platite in contul cumparatorului si in favoarea S.C. X S.R.L. de catre clientii cumparatorului, societati in nume colectiv in a caror denumire intra in mod obligatoriu numele unuia dintre asociati si deci se confunda astfel numele societatii cu numele administratorilor acestora, care de asemenea sunt asociati in mod obligatoriu.

Datorita faptului ca respectivele societati au aceeasi denumire cu numele directorilor s-a creat aceasta confuzie care a determinat suspiciunea ca banii ar fi fost transferati din conturi bancare personale.

In realitate, transferul a fost efectuat din conturile societatilor in nume colectiv T. A., T. A. A. B., T. A. T., A. S. A. A. si T prin directorii acestora care au acelasi nume ca si denumirile societatilor.

Operatiunea de export se incadreaza in prevederile art. 17 lit. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000.

Desi considera ca indeplineste conditiile prevazute de cap. IX pct. 9.2 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr.401/2000, societatea precizeaza ca aceste conditii reprezinta o dispozitie nelegala, in contradictie flagranta cu normele comunitare europene si cu intentia legiuitorului exprimata prin art. 17 din ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000. In acest sens societatea invoca Decizia Curtii Constitutionale nr. 107/02.04.2002 in care s-a exprimat care a fost intentia legiuitorului roman prin instituirea prevederilor art. 17.

Ceea ce se solicita in mod expres ca o conditie pentru aplicarea cotei zero de TVA era doar ca incasarea valutei sa se efectueze in conturi bancare deschise la banci autorizate de B.N.R. si nu ca banii sa fie transferati din conturi bancare nepersonale.

Astfel, normele de aplicare ale art. 17 sunt in mod evident un adaos la lege nepermis, in contradictie cu prevederile actului normativ a carui aplicare o reglementeaza, acest act fiind subordonat prevederilor actului pe care il completeaza, dar nu are posibilitatea legala de a-i modifica in mod substantial intelesul.

Cele de mai sus sunt sustinute si de noua reglementare a TVA, respectiv Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

O alta constatare rau voitoare este aceea ca transcrierea in alfabetul latin (fonetica) a numelor arabe s-a realizat cu o anumita inconstanta constand in schimbarea unor vocale.

Constatarile de la pagina 13 a procesului verbal nu fac obiectul cauzei, organul de control fiind investit prin Decizia din 23.09.2002 doar cu verificarea aspectelor legate de natura conturilor din care s-au achitat sumele in valuta, iar nu si a celor legate de transportul bunurilor sau de alte aspecte care au putut fi verificate la primul control si asupra carora nu au existat contestatii si nici o decizie a directiei generale de solutionare a contestatiilor.

Fata de constatarile de la pagina 8 a procesului verbal contestat cu privire la puterea doveditoare a extrasului de cont si a swift-ului, prevederile Legii nr. 82/1991 nu sunt aplicabile in cauza deoarece swift-urile respective nu sunt folosite la inregistrari contabile, ci la dovedirea naturii conturilor din care s-a efectuat transferul valutar, aspect asupra caruia este permis orice mijloc de proba admis de Codul de Procedura Civila. Au fost prezentate organelor de control si o serie de documnete noi emanate de la unitati bancare din strainatate care mentioneaza expres faptul ca respectivele conturi bancare apartin unor persoane juridice.

La pagina 9 a procesului verbal contestat organele de control au facut o confuzie inexplicabila care denota o totala necunoastere a modului in care functioneaza o persoana juridica. Chiar in dreptul roman exista reglementari fara echivoc in acest sens datand inca de la jumatatea secolului trecut, in vigoare si in prezent. Astfel, conform art. 35 din decretul nr. 31/1954, "actele juridice facute de organele persoanei juridice, in limitele puterilor ce le-au fost conferite, sunt actele persoanei juridice insesi". Fata de aceste reglementari, sunt eronate observatiile cuprinse in procesul verbal contestat potrivit carora sumele platite in favoarea S.C. X S.R.L. de catre societatile in nume colectiv, mai sus mentionate, prin directorii acestora sunt platite de catre persoane fizice.

II. Prin procesul verbal, organele de control ale Directiei generale a finantelor publice - Directia controlului fiscal - Serviciul control fiscal au constatat urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat urmare Deciziei Ministerului Finantelor Publice din 23.09.2002.

Perioada supusa verificarii: 01.11.2001 - 28.02.2002.

In perioada verificata societatea a efectuat un singur export in nume propriu catre societatea Y.

Pentru justificarea cotei zero de TVA societatea a prezentat urmatoarele documente: factura fiscala, factura externa, declaratia vamala de export, vizata de organele vamale, documentul care atesta efectuarea transportului international, factura fiscala intocmita de S.C. W S.R.L., in calitate de transportator, declaratia de incasare valutara.

Factura externa a fost intocmita inainte de aprovizionarea tuturor utilajelor exportate.

Pe declaratia de incasare valutara din 13.02.2002 la punctul 10 "contract extern nr." este in scris contractul extern din 25.01.2002, iar organelor de control le-a fost prezentat contractul extern din 30.01.2002 incheiat intre societatea Y si S.C. X S.R.L. Ulterior a fost prezentat organelor de control actul aditional la precontractul din 25.01.2002 incheiat la data de 30.01.2002 intre S.C. X S.R.L., in calitate de furnizor si societatea Y in calitate de beneficiar, prin care este reziliat precontractul din 25.01.2002, negociat si semnat contractul din 30.01.2002.

In contractul extern din 30.01.2002, precum si in actul aditional la precontractul din 25.01.2002 incheiat la data de 30.01.2002 nu sunt precizate datele de identificare ale partilor contractante si nici persoanele fizice care au semnat contractul in numele societatilor respective.

In declaratia de incasare valutara se face referire la contractul din 25.01.2002 si nu la precontractul din 25.01.2002, desi la data de 13.02.2002, data avizarii acesteia, era cunoscut atat contractul nr. din 30.01.2002 cat si actul aditional la precontractul din 25.01.2002.

Din verificarea documentelor prezentate au rezultat urmatoarele:

incasarea valutei s-a efectuat conform extraselor de cont emise de o anumita banca, precum si a swift-urilor aferente.

In cuprinsul extraselor de cont sunt inscrise urmatoarele persoane: T. A, T. A. A. B., T. A. T., A. S. A. A. si T.

In cuprinsul swift-urilor traduse sunt inscrise aceleasi persoane cu mentiunea "agent economic", mentiune care nu este facuta si in cuprinsul extraselor de cont. In conformitate cu prevederile Legii nr.

82/1991, republicata, cu modificarile si completraile ulterioare, documentul justificativ care sta la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor derulate prin banca este extrasul de cont.

Printr-o adresa emisa de societatea Y LTD autentificata la notar, clientul Y face cunoscut faptul ca anumite sume au fost transferate in numele si la cererea sa in favoarea X S.R.L. prin urmasorii clienti imputerniciti: Dl. T. A., Dl. T. A. A. B., Dl. T. A. T., A. S. A. A., T., sumele reprezentand plati pariale pentru factura din 04.02.2002.

Printr-o adresa autentificata la notarul public, societatea Y specifica faptul ca "sumele respective au fost platite in contul nostru si in favoarea X S.R.L. de catre urmatoarele societati: T. A., T. A. A. B., T. A. T., T. A. T., T. A. T., A. S. A. A. si T. prin directorii acestora care au acelasi nume ca si denumirile societatilor", rezultand astfel ca platile au fost efectuate de catre persoane fizice.

In timpul controlului S.C. X S.R.L. prezinta organelor de control adresa tradusa si legalizata, prin care societatea Y specifica faptul ca "notiunea de Mr. inainte de numele clientilor de la care vi s-au transferat banii a fost trecuta de secretara firmei noastre in mod eronat".

S.C. X S.R.L. a mai prezentat si urmatoarele documente: certificat de inmatriculare al S.C. T. A. T., al S.C. T., titulatura necuprinzand numele complet care, conform documentului este T. M., asa cum se specifica printr-o adresa, certificat de inmatriculare al S.C. T. A. A. B., al S.C. A. S. A. A., certificat de membru al S.C. T. A. T., certificat de membru al S.C. A. S. A. A.

Fata de cele mentionate mai sus, organele de control au constatat faptul ca in extrasele de cont prezentate se face referire la denumiri de persoane fizice, iar in certificatele de inmatriculare si certificatele de membru se face referire la persoane a caror denumire incepe cu S.C.

In masura in care sumele respective au fost platite in numele si in contul societatii Y, in extrasele de cont si swift-uri trebuia sa fie trecuta firma Y si nu persoanele fizice respective. Acest fapt este confirmat si prin adresele societatii Y, conform carora sumele au fost transferate prin clienti imputerniciti si anume: Dl. T. A., Dl. T. A. A. B., Dl. T. A. T. si A. S. A. A., iar plata se face prin directorii societatilor si nu prin societati, rezultand astfel efectuarea platilor de catre persoane fizice.

Mai mult, in cuprinsul extraselor de cont si a swift-urilor nu se specifica factura in baza careia s-a efectuat incasarea valutara, precum si nici un element din care sa rezulte ca incasarea valutara este aferenta exportului cu declaratia vamala de export din 19.02.2002.

Urmare solicitarii efectuata de S.C. X S.R.L. catre societatea Y de a contacta partenerii care au transferat sumele de bani respectiv firmele T. A. A. B., T. A. T., T. A. T., T. A. T., A. S. A. A. pentru ca acestia

sa ceara bancilor confirmarea faptului ca titularii conturilor de unde banii au fost transferati sunt firmele respective, organele de control au onstatat ca denumirile persoanelor, precum si cele ale institutiilor care au efectuat transferurile de bani care sunt inscrise in extrasele de cont si in swift-uri difera de cele mentionate de catre "partenerii carora li s-a ordonat sa plateasca respectivele sume de bani".

In consecinta, S.C. X S.R.L. nu a facut dovada faptului ca sumele in valuta au fost incasate de la societati si ca urmare s-a constatat ca sumele in valuta au fost incasate de la persoane fizice.

Organele de control au efectuat o verificare tematica la S.C. W S.R.L. furnizor de servicii de transport catre S.C. X S.R.L. Urmare acestei verificari a fost incheiata nota de constatare din 28.11.2002.

S.C. W S.R.L. a efectuat transportul utilajelor exportate cu DVE din 19.02.2002 utilizand doua mijloace de transport auto, fapt pentru care s-a intocmit factura fiscala pentru parcursul "RO - BG (RUSSE) - Buzau".

Din nota de constatare din 28.11.2002 au rezultat urmatoarele:

Din nota explicativa data de administratorul la S.C. W S.R.L. rezulta ca a ajuns in Zona Libera unde a stationat si apoi cu aceeasi marfa si in aceeasi zi s-a intors in Romania, la vama, dupa care a revenit la depozit unde a descarcat marfa. Marfa a fost insotita si de avizul de insotire a marfii intocmit de catre "C" S.R.L. catre "C" S.R.L.

Mijloacele auto au efectuat un transport de la societatea Y pentru firma "C" S.R.L.

Datele din actul de identitate ale administratorului S.C. W S.R.L., nu corespund cu cele inscrise pe facturile fiscale de aprovizionare si avizele de insotire aferente intocmite de firma "C" S.R.L.

Din documentele prezentate de S.C. W S.R.L., respectiv foile de parcurs care au insotit un autovehicul (masina tractoare) rezulta ca in data de 06.02.2002 nu a transportat marfa catre S.C. X S.R.L. De asemenea, conform notei de constatare din 28.11.2001, in data de 04.02.2002 acest mijloc auto nu a efectuat nici un transport.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control au constatat faptul ca S.C. X S.R.L. a incasat valuta din conturi bancare personale si in conformitate cu prevederile art. 17 pct. B lit. A din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si ale pct. 9.2 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 nu beneficiaza de cota zero de TVA.

Actul de control contestat a fost transmis de catre organele de control organelor de urmarire si cercetare penala.

III. Prin Decizia din 05.03.2003, contestatia S.C. X S.R.L. a fost respinsa ca nedepusa la organul competent potrivit legii.

Prin sentinta civila din 24.06.2003, Curtea de Apel a admis in parte actiunea formulata de S.C. X S.R.L., a anulat Decizia din 05.03.2003 se obliga Ministerul Finantelor Publice sa solutioneze pe fond contestatia formulata de reclamanta impotriva procesului verbal contestat.

Prin Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie pronuntata in sedinta publica din 24 iunie 2004 s-a respins recursul Ministerului Finantelor Publice formulat impotriva sentintei civile din 24.06.2003 a Curtii de Apel - Sectia de contencios administrativ.

IV. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retine:

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea cauzei, in conditiile in care constatarile din actul de control contestat fac si obiectul unui dosar penal.

In fapt, printr-o adresa, Directia generala a finantelor publice a inaintat o copie a procesului verbal contestat Parchetului de pe langa Tribunal, cu precizarea ca documentele prezentate de societate organelor de control pentru a justifica faptul ca a incasat contravaloarea eporturilor realizate din conturi bancare apartinand unor persoane juridice, contin informatii contradictorii care nu pot sa creeze o imagine clara a realitatii operatiunilor efectuate de aceasta.

In drept, art. 183 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata precizeaza:

“Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativă

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

***a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor săvârşirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]*”**

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin procesul verbal contestat și stabilirea caracterului infraccional al faptelor savarsite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei dedusă judecătii.

Această interdependență constă în faptul că organele de control au constatat că documentele prezentate de societate pentru a clarifica natura persoanelor care au efectuat transferul bancar reprezentând contravaloarea exporturilor efectuate de S.C. X S.R.L., conțin informații contradictorii neputând să creeze o imagine clară a realității operațiilor, motiv pentru care față de constatările din procesul verbal contestat au solicitat organelor de urmărire și cercetare penală începerea cercetărilor și luarea măsurilor legale ce se impun.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Prioritatea de soluționare în speta o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infraccional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infraccionale.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea cauzei, motiv pentru care va suspenda soluționarea cauzei civile pentru suma totală contestată, până la rezolvarea aspectului penal, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 178 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Suspendarea soluționării cauzei referitoare la sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată, majorări de întârziere și penalități de întârziere, precum și măsura de colectare a taxei pe valoarea adăugată și neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată solicitată, procedura administrativă urmând a fi reluată la

incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de control urmand ca la incetarea motivului care a determinat suspendarea sa fie transmis organului competent pentru solutionarea cauzei potrivit dispozitiilor legale.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

