

**DECIZIA NR. 35**  
**DIN 11.08.2006**

Privind : reanalizarea contestatiei formulate de SC X SRL , depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. 12163/23.07.2003 - urmare adresei nr. 13297/30.06.2006 , prin care se inainteaza Sentinta penala nr. 2180/06.07.2005 pronuntata de Judecatoria Focsani

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata asupra achitarii administratorilor SC X SRL , cercetati penal pentru savirsirea infractiunii de evaziune fiscala - urmare adresei nr. 13297/30.06.2006 prin care se inainteaza Sentinta penala nr. 2180/06.07.2005 pronuntata de Judecatoria Focsani ; de asemenea , cu adresa nr. 13883/07.07.2006 se inainteaza raportul de expertiza contabila - judiciara privind dosarul penal nr. 7907/P/2003.

Petenta contesta masura de virare la bugetul statului a sumei de .. lei vechi, reprezentind : impozit pe profit = .. lei vechi ; dobinzi impozit pe profit = .. lei vechi, penalitati impozit pe profit = .. lei vechi ; TVA = ... lei vechi ; dobinzi TVA = .. lei vechi ; penalitati TVA = .. lei vechi, stabilite prin procesul verbal intocmit in data de 14.07.2003 de reprezentantii SAF - ACF Vrancea. Impotriva procesului verbal de control petentul depune contestatia nr. 12163/23.07.2003.

Intrucit cu adresa nr. 8721/2669/15.07.2003 SAF - ACF Vrancea comunica catre Inspectoratul de Politie Vrancea rezultatele verificarii efectuate, in vederea stabilirii indiciilor savirsirii unei infractiuni - prin Decizia nr. 337/19.08.2003 emisa de DGFP Vrancea s-a suspendat solutionarea contestatiei pina la solutionarea cauzei penale.

In ceea ce priveste amenda contraventionala in suma de .. lei vechi pe care petenta o reaminteste in adresa nr. 13297/30.06.2006, specificam faptul ca in Decizia nr. 337/19.08.2003 se precizeaza : "conform art. 1.3 din OG 13/2001, cu adresa nr. 12169/19.08.2003 Biroul Solutionarea Contestatiilor a inaintat Serviciului Juridic si Contencios Administrativ contestatia impotriva procesului verbal de constatare si sanctionare a contraventiilor nr. 00448/2003, intocmit pentru amenda de ... lei) .

Prin Sentinta penala nr. 2180/06.07.2005 pronuntata de Judecatoria Focsani se hotaraste achitarea numitorilor... , administratori la SC X SRL .

Procedura fiind indeplinita se va trece la analiza pe fond a contestatiei.

I. Petenta nu este de acord cu masurile stabilite prin procesul verbal/14.07.2003, invocind urmatoarele argumente :

*Referitoare la impozitul pe profit*

- calculul costului mediu efectiv este eronat ; in anexele referitoare la structura elementelor de cheltuieli pe un an fiscal sunt mentionate pe conturi valori la cheltuielile de baza si cheltuielile comune care nu au corespondent in realitate ; organul de control nu precizeaza de unde au fost preluate aceste valori (pe conturi) si nici in baza carui algoritm , criteriu sau dupa care documente contabile au fost catalogate la cheltuieli de baza sau cheltuieli comune ; in situatiile anexa privind determinarea costului efectiv pe produse , nu se mentioneaza de unde provin valorile inscrise pe grupe de cheltuieli si cum au fost stabilite pe fiecare produs in parte ;

- in vederea efectuarii unei analize pertinente a eficientei unei activitati , analiza costului mediu la un produs se realizeaza prin compararea lui cu pretul mediu de vinzare calculat prin media ponderata ; ori in cazul de fata organul de control a ales speculativ citeva livrari catre

clienti din Turcia care sunt nerepresentative pentru intreaga activitate de productie desfasurata ; de asemena , nu s-a luat in considerare la calculul costului mediu efectiv evolutia productiei in curs de executie ;

- cu privire la faptul ca societatea a livrat produse in perioada 01.1999 - 12.2002 la preturi de vnzare inferioare costului mediu stabilit la control , in procesul verbal de control se apreciaza ca au fost incalcate prevederile OG 70/1994 , HG 402/2000, Legea 414/2002 si HG 859/2002 , motiv pentru care s-a recalculat impozitul pe profit pe perioada mentionata ;

- fata de acesta instrumentare se fac urmatoarele obiectiuni : nu s-a tinut cont de faptul ca in anul 1999 societatea era in perioada de scutire la plata impozitului pe profit conform OG 70/1994 si Legii 35/1991 ; pentru perioada 2000 - 2002 veniturile determinate suplimentar de organul de control au fost impozitate cu 25 % desi OG 70/1994 cu modificarile ulterioare precizeaza ca profitul din activitate de export se impoziteaza cu cota redusa , care in anii 2000 si 2001 a fost de 5 % , iar in anul 2002 de 6 % ;

#### *Referitoare la TVA*

- art. 10.10 din HG 401/2000 invocat la control se refera la bunurile comercializate pe piata interna, neavind nici o legatura cu operatiunile de export .

II. Prin procesul verbal de control intocmit in data de 14.07.2003 se stabileste in sarcina petentului obligatia fiscala in suma de ... lei vechi (impozit pe profit , TVA , dobinzi si penalitati aferente) . Prin referatul nr. 13883/18.07.2006, reprezentantii SAF - ACF Vrancea apreciaza ca fiind neintemeiate concluziile exprimate in raportul de expertiza contabila - judiciara privind dosarul penal nr. 7907/P/2003.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avind in vedere argumentele petentei au rezultat urmatoarele aspecte :

**Cauza supusa solutionarii o reprezinta faptul daca petenta datoreaza bugetului de stat suma de ... lei vechi, reprezentind : impozit pe profit = ... lei ; dobinzi impozit pe profit = ... lei vechi, penalitati impozit pe profit = ... lei vechi ; TVA = ... lei vechi ; dobinzi TVA = ... lei vechi ; penalitati TVA = .. lei vechi.**

#### **Referitor la impozitul pe profit**

**In fapt**, procesul verbal de control / 14.07.2003 a fost intocmit de reprezentantii SAF - ACF Vrancea la solicitarea Inspectoratului de Politie a Judetului Vrancea (adresa nr. 80108/29.05.2003) .

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie se constata ca unitatea a inregistrat productia realizata la pret prestabilit , nu a condus evidenta contabila pe baza contabilitatii de gestiune, nu a prezentat antecalculatia pe baza careia a determinat preturile prestabilite , nu a intocmit raport de productie zilnic, iar consumul de materii prime il stabileste la sfirsitul lunii pe baza inventarierii faptice, intocmind un bon de consum colectiv pe intreaga luna . In timpul controlului se procedeaza la determinarea costului mediu efectiv pentru productia realizata de societate in perioada 01.1999 - 12.2002 .

Modul de calcul al costului mediu efectiv este redat in anexele 1- 4 la procesul verbal de control ; situatia livrarilor la export sunt redate in anexele 5, 6, si 7 ; paralela intre costul mediu al productiei obtinute si livrarile de produse finite realizate la export este prezentata in anexa 8.

In urma analizei efectuate s-a constatat ca societatea a efectuat livrari sub costul mediu efectiv catre diverse societati din Turcia, astfel incit in timpul controlului s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

A rezultat ca in perioada 01.1999 - 12.2002 , societatea a diminuat masa impozabila cu ... lei vechi in anul 1999, cu ... lei vechi in anul 2000 , cu ... lei vechi in anul 2001 , cu ... lei vechi

in perioada 01 - 06.2002 ; au fost incalcate prevederile art. 4 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, modificata prin OUG 217/1999.

La control se stabileste impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei vechi , situatia detaliata fiind redata in anexa 10 la procesul verbal /14.07.2003 ; au fost calculate dobinzi in suma de ... lei vechi si penalitati in suma de ... lei vechi .

**In drept,** in ceea ce priveste modul de calcul al impozitului pe profit pentru perioada care face obiectul cauzei, sunt aplicabile prevederile :

Pentru anul 1999 :

*OG nr. 70 /1994* Republicată, privind impozitul pe profit, cu modificarile ulterioare

- art. 30 (abrogat prin OUG nr. 217 din 29 decembrie 1999 , publicata in Monitorul Oficial nr. 650 din 30 decembrie 1999) : “Scutirile de impozit prevăzute la art. 5 din Legea nr. 12/1991 privind impozitul pe profit și la art. 14 din Legea nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, cu modificările ulterioare, vor rămâne valabile numai în cazul persoanelor juridice care s-au înregistrat la Registrul Comerțului înainte de 1 ianuarie 1995 și pentru care perioada de scutire nu a expirat. Scutirea operează până la expirarea perioadei legale, cu condiția de a activa și realiza în continuare venituri, încă o perioadă egală cu perioada de scutire. În caz contrar, impozitul pe profit se recalculează, inclusiv pentru perioada de scutire, potrivit reglementărilor existente la data acordării facilităților”.

Pentru anii 2000 , 2001

*OUG nr. 217 / 1999* pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit (publicata in Monitorul Oficial nr. 650 din 30 decembrie 1999):

- pct. 4. : “Articolul 2 va avea următorul cuprins:(1) Cota de impozit pe profit este de 25%, cu excepțiile prevăzute de prezenta ordonanță....;”

- pct. 7. “Articolul 7 va avea următorul cuprins: Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum și din prestări de servicii plătesc o cotă de impozit de 5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Reducerea se calculează lunar, iar sumele aferente acesteia se repartizează ca surse proprii de finanțare.”

*Legea nr. 189 /17 aprilie 2001* privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit (Monitorul oficial nr. 196 din 19 aprilie 2001)

- pct. 9. “... articolul 7 va avea următorul cuprins: Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum și din prestări de servicii plătesc o cotă de impozit de 5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor.

Pentru anul 2002 :

*OUG nr. 163 / 6 decembrie 2001* privind reglementarea unor măsuri financiare

- art. 3(1) : Cota de 5% prevăzută la art. 7 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, va fi de 6% începând cu data de 1 ianuarie 2002.

**In speta,** se retine faptul ca in procesul verbal /14.07.2003 nu se ia in considerare cadrul legal aplicabil perioadei 1999 - 2000 , acest aspect avind urmatoarele consecinte :

- pentru anul 1999 nu se analizeaza daca societatea indeplineste conditiile necesare pentru a beneficia de prevederile art. 30 din OG nr. 70 /1994 R cu modificarile ulterioare ,

*respectiv de scutire la impozit pe profit pentru investitiile straine ; (acest articol de lege este abrogat prin OUG nr. 217 din 29 decembrie 1999 , publicata in Monitorul Oficial nr. 650 din 30 decembrie 1999) ;*

*- pentru anii 2000, 2001, 2002 nu sunt precizate veniturile in valuta incasate prin cont bancar din Romania si nu este calculata ponderea lunara a acestor venituri în volumul total al veniturilor ; aceste elemente sunt necesare in vederea stabilirii impozitului pe profit prin aplicarea cotei reduce pentru activitatea de export (5% sau 6 %) asupra partii din profitul impozabil care corespunde ponderii calculate (art. 7 din OG 70/1994 modificat prin OUG 217/1999, Legea 189/2001 si OUG 163/2001) .*

In acest sens, in referatul SAF- ACF Vrancea nr. 13883/18.07.2006 se subliniaza faptul ca pentru aplicarea facilitatii referitoare la cota redusa de 5 % sau 6 % pentru activitatea de export *ar fi fost necesara intocmirea unei “situatii privind veniturile incasate din export ; lunar se face ponderea veniturilor incasate din export iar cota de 5 sau 6% se aplica asupra profitului impozabil aferent acestei ponderi calculat lunar”- conform Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin HG 402/2000 ; aceasta situatie care nu se regaseste in actul de control sau anexele acestuia.*

*Rezulta faptul ca din procesul verbal / 14.07.2003 lipsesc elementele necesare analizei capatului de cerere privind impozitul pe profit , baza impozabila fiind neclara.*

*In consecinta, procesul verbal de control urmeaza sa se desfiinteze partial, respectiv capitolul privind impozitul pe profit , in temeiul :*

*OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala*

*- art. 186 (3) “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”.*

*Ordin nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată*

*- pct. 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”.*

*- pct. 12.8. “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”.*

### **Referitor la TVA**

**In fapt**, in procesul verbal de control / 14.07.2003 se consemneaza faptul ca unitatea a inregistrat productia realizata la pret prestabilit si nu a condus evidenta contabila pe baza contabilitatii de gestiune ; de asemenea, nu a prezentat antecalculatia pe baza careia a determinat preturile prestabilite. In consecinta , in timpul controlului se procedea la determinarea costului mediu efectiv pentru productia realizata de societate in perioada 01.1999 - 12.2002 .

Modul de calcul al costului mediu efectiv este redat in anexele 1- 4 la procesul verbal de control ; situatia livrarilor la export sunt redate in anexele 5, 6, si 7 ; paralela intre costul mediu al productiei obtinute si livrarile de produse finite realizate la export este prezentata in anexa 8.

In urma analizei efectuate s-a constatat ca societatea a efectuat livrari sub costul mediu efectiv catre diverse societati din Turcia .*Ca urmare a acestor livrari efectuate sub costul mediu efectiv , la control se stabileste suplimentar TVA de plata in suma de 24.753.818 lei vechi, considerindu-se ca societatea a incalcat prevederile art. 10.10 din HG 401/2000 .*

Situatia analitica este prezentata in anexa nr. 9. Pentru debitul suplimentar au fost calculate dobinzi TVA = .. lei vechi si penalitati TVA = ... lei vechi.

**In drept**, se aplica prevederile urmatorului cadru legal :

**HG nr. 401/ 19 mai 2000** pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

- art. 10.10. “Pentru bunurile comercializate la un preț, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, inferior prețului de achiziție sau costului de producție, și pentru care s-a exercitat dreptul de deducere se va proceda la recalcularea taxei pe valoarea adăugată deduse inițial ...”;

**In speta**, se retine rationamentul prezentat in procesul verbal de control /14.07.2000 cu anexele aferente , precum si debitele stabilite de organul de control . In mod justificat , ca urmare a vinzarilor efectuate sub costul mediu efectiv - organul de control a procedat la recalcularea TVA dedusa initial prin aplicarea prevederilor art. 10.10 din HG 401/2000.

Nu sunt intemeiate argumentele petentei referitoare la faptul ca art. 10.10 din HG 401/2000 se refera strict la bunurile comercializate pe piata interna, neavind nici o legatura cu operatiunile de export. Art. 10.10 face parte din normele date in aplicarea capitolului 10 “ Regimul deducerilor” din OUG 17/2000 privind TVA, ia in continutul articolului de lege nu se face aceasta specificare.

Prin referatul nr. 13883/18.07.2006 reprezentantii SAF - ACF Vrancea formuleaza punctul de vedere asupra raportului de expertiza contabila judiciara aflat la dosarul cauzei : in mod eronat expertul apreciaza ca s-a colectat TVA pentru activitatea de export , in actul de control efectuindu-se de fapt “ o ajustare a TVA deductibila , pentru bunurile comercializate la un pret inferior costurilor de productie”.

In ceea ce priveste faptul ca prin sentinta penala nr. nr. 2180/06.07.2005 pronuntata de Judecatoria Focsani se hotaraste achitarea numitilor..., administratori la SC X SRL- mentionam urmatoarele aspecte :

- conform art. 22 alin 1 din Codul de procedura penala , “hotarirea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila , cu privire la existenta faptei , a persoanei care a savirsit-o si a vinovatiei acesteia “ , deci nu si asupra prejudiciului sau cuantumului acestuia ;

- desi instanta penala hotaraste achitarea administratorilor societatii, (cercetati pentru savirsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art. 12 teza ultima din Legea 87/1994), acest fapt nu implica si faptul ca petenta nu datoreaza debitele stabilite prin actul de control contestat , asupra valorii prejudiciului pronuntandu-se DGFP Vrancea , prin Biroul Solutionarea Contestatiilor (in cazul TVA stabilind prin prezenta decizie ca suma contestata este datorata integral , iar in cazul impozitului pe profit urmind a se desfiinta capitolul respectiv din actul de control ).

In consecinta , la capatul cerere privind TVA contestatia urmeaza sa fie respinsa.

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus, in temeiul cadrului legal prezentat in decizie, precum si art.186 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE :

1. Desfiintarea capitolului referitor la impozitul pe profit din procesul verbal/14.07.2003 intocmit de reprezentantii SAF - ACF Vrancea .

2. Intocmirea unui nou raport de inspectie si unei decizii de impunere referitoare la impozitul pe profit , in termen de 30 de zile de la data comunicarii , luindu-se in considerare prevederile legale si aspectele precizate in continutul prezentei decizii.

3.Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de... lei reprezentind : TVA = ... lei vechi ; dobinzi TVA = .. lei vechi ; penalitati TVA = ... lei vechi, stabilite de catre reprezentantii SAF - ACF Vrancea prin procesul verbal /14.07.2003.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la comunicare , conform art. 188(2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003 R, coroborat cu art. 11(1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.