

**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 generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** impotriva procesului verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand confiscari, impozit pe profit, dobanzi aferente impozitului pe profit, penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, impozit pe salarii, dobanzi aferente impozitului pe salarii, penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe salarii, contributia la asigurarile sociale de stat, dobanzi aferente contributiei la asigurarile sociale de stat, penalitati de intarziere aferente contributiei la asigurarile sociale de stat, penalitati de intarziere de 10% aferente contributiei la asigurarile sociale de stat.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 171 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 169 si art. 173 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind procedura fiscală, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

**I. S.C. X S.R.L. contesta partial masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal, precizand urmatoarele:**

*Referitor la confiscari si la taxa pe valoarea adaugata:*

Suma reprezentand contravaloare a 2.626.888 kg porumb boabe care in opinia organelor de control constituie o livrare de produse fara a se intocmi documente fiscale, pentru care societatea datoreaza si taxa pe valoarea adaugata este contradictorie starii de fapt, aspect ce rezulta din actul de control.

Astfel, in prima faza, organele de control mentioneaza ca cele 2.626.888 kg porumb boabe constituie lipsa in gestiune, ca in final sa concluzioneze ca aceasta cantitate a fost livrata fara a se intocmi documente fiscale.

In fapt, ambele concluzii ale organelor de control sunt eronate, necorespunzand realitatii.

Organele de control nu demonstreaza lipsa cantitatii de 2.626.888 kg porumb boabe pe baza de inventar, conform prevederilor stipulate de art. 3 lit. b din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2388/1995.

Concluzia organelor de control potrivit careia cantitatea de 2.626.888 kg porumb boabe a fost livrata fara a se intocmi documente fiscale este doar o prezumtie, fara nici o proba asupra faptei.

Cu un numar de 11 facturi s-a efectuat livrarea cantitatii de 2.882.000 kg porumb boabe in luna decembrie 2003, iar cu o factura a fost livrata cantitatea de 5.500 kg porumb boabe in luna ianuarie 2004, deci in total pana la data efectuarii controlului s-a livrat cantitatea de 2.887.500 kg porumb boabe.

S-a livrat in plus cantitatea de 260.612 kg porumb boabe (2.887.500 kg porumb boabe livrate in luna decembrie si ianuarie - 2.626.888 kg porumb boabe aflate in stoc, conform fisei de magazie), rezultat al procesului natural de crestere a greutatii hectolitrică a porumbului in momentul livrării, fata de momentul achizitionării.

Facturile reprezentand livrarile de porumb din luna decembrie 2003 nu sunt contabilizate, fapta ce constituie contraventie conform Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile ulterioare.

Intreaga cantitate de porumb livrata in luna decembrie 2003 (2.882.000 kg) si ianuarie 2004 (5.500 kg) au la baza contracte ferme.

Intrucat pentru livrarile de porumb s-au intocmit documente fiscale societatea nu se incadreaza in prevederile art. 11 din Legea nr. 87/1994.

*Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente:*

Aceasta suma reprezinta impozitul pe profit recalculat pe baza de estimare si profitul evidentiat in contabilitate.

Suma stabilita prin estimare si recalculare este in neconcordanta cu prevederile Deciziei Curtii Supreme de Justitie care beneficiaza de autoritatea lucrului judecat.

Fata de aceasta norma legala organul de control a estimat doar veniturile aferente facturilor neregasite nu si cheltuielile aferente acestor venituri. Pe de alta parte, organele de control au efectuat estimarea facturilor neregasite in baza art. 14 din Legea nr. 14/1994.

Prin actul de control nu se demonstreaza necesitatea determinarii profitului impozabil prin exceptia impusa de norma legala mai sus amintita, in sensul ca nu se demonstreaza aspectul utilizarii facturilor ce au fost furate din automobilul asociatului unic, pe de o parte, iar pe de alta parte venitul estimat este doar prezumtiv fiind redat teoretic ca si posibil de realizat in conditiile trecute prin eludarea ultimei parti a normei legale mai sus mentionata "inclusiv compararea cu activitati si cazuri similare".

Jurisprudenta in aceasta materie face distinctie intre aspectul utilizarii frauduloase a facturilor si neinregistrarea in contabilitate a facturilor. A se vedea in acest sens Decizia Curtii Supreme de Justitie.

Fata de norma legala mai sus citata, care beneficiaza de autoritatea lucrului judecat, pentru a se aplica prevederile Legii nr. 87/1994 este necesara demonstrarea utilizarii facturilor furate din automobilul asociatului unic si dovada neinregistrarii acestor facturi in contabilitatea societatii.

La o anumita data in Monitorul Oficial partea a III a a fost publicata disparitia facturilor.

*Referitor la taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente:*

Motivatii contestarii se regasesc in contestarea bazei de impozitare ce s-a efectuat la punctele privind impozitul pe profit si confiscarea.

*Referitor la impozitul pe salarii, dobanzile aferente, penalitatile de intarziere aferente, penalitatile de intarziere aferente de 10%, la contributia la asigurarile sociale de stat, dobanzile aferente, penalitatile de intarziere aferente si penalitatile de intarziere aferente de 10%:*

Potrivit Codului muncii aprobat prin Legea nr. 53/2002, fapta de a folosi personal fara a se intocmi contracte de munca constituie contraventie conform art. 276.

Prin Codul muncii, in afara sanctiunii contraventionale stipulata la art. 276 nu se face nici o precizare suplimentara legat de determinarea sumelor cuvenite bugetului de stat si cel al asigurarilor sociale.

Codul muncii fiind o norma speciala in materie de raporturi de munca, trebuie respectat ca atare, organele de control depasindu-si atributiile prin calcularea debitelor mai sus mentionate.

## **II. Prin procesul verbal contestat, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:**

*Referitor la aspectele cuprinse in adresa emisa de Directia generala a finantelor publice si inregistrata la Directia controlului fiscal:*

Prin adresa sus mentionata se solicita verificarea realitatii anumitor facturi fiscale emise de S.C. X S.R.L. catre S.C. Y S.R.L.

Facturile mentionate anterior reprezinta avansuri pentru livrari de porumb boabe, avansuri facturate in baza unui contract.

Societatea a inregistrat cele doua facturi fiscale emise in luna septembrie 2003 in jurnalul de vanzari in luna noiembrie 2003. Influenta fiscala ce decurge din inregistrarea in luna noiembrie 2003 va fi stabilita la pct. 2.2 TVA din procesul verbal.

Referitor la realitatea operatiunilor conform fisei de magazie pentru "porumb boabe", in perioada 20.09.2003 - 20.01.2004, organele de control au constatat ca societatea nu are inregistrate in fisa de magazie iesiri de porumb boabe si nu sunt intocmite facturi fiscale de livrari catre o anumita societate.

In perioada mai sus mentionata, contestatoarea a livrat conform fisei de magazie o cantitate de 409.500 kg porumb boabe catre o anumita societate, cantitatea de porumb existenta scriptic in gestiunea societatii la data de 20.01.2004 (stocul) fiind de 2.626.888 kg.

Prin nejustificarea cantitatii de 2.626.888 kg porumb boabe lipsa din gestiune si implicit prin recunoasterea tacita de catre administratorul societatii a comercializarii acestei cantitati de porumb au fost incalcate prevederile art.1 lit. e din Legea nr. 12/1990, republicata, completata si modificata prin Ordonanta Guvernului nr. 126/1998.

Consecinta financiara si fiscala a faptei mai sus mentionata consta in neinregistrarea in contabilitate a veniturilor impozabile si necolectarea TVA datorata bugetului de stat, fapta care poate fi de natura celor prevazute la art. 11 lit. c din Legea nr. 87/1994, republicata.

Conform prevederilor art. 6 din Legea nr. 12/1990, republicata, completata si modificata prin Ordonanta Guvernului nr. 126/1998, veniturile se confisca.

*Referitor la impozitul pe profit:*

Avand in vedere faptul ca societatea nu a depus declaratii de impozite si taxe privind obligatiile la bugetul de stat, pe perioada 01.06.2000 - 31.12.2001 s-a procedat, conform prevederilor art. 14 din Legea nr. 87/1994, republicata, la calcularea prin estimare a impozitului pe profit.

Avand in vedere ca din balanta de verificare a lunii august 2001 rezulta ca societatea a inregistrat venituri din prestari de servicii, precum si din comercializarea marfurilor, organele de control au stabilit estimativ un profit impozabil pe anii 2000 si 2001 care reprezinta 15% din cifra de afaceri.

Conform prevederilor art. 8 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, din baza impozabila mai sus mentionata a fost scazuta pierderea fiscala la data de 31.12.1999 stabilita printr-un proces verbal de control anterior.

Conform situatiei din anexa nr. 12 rezulta ca societatea datora la data de 31.12.2001 impozit pe profit, scadent la data de 31.03.2002, pentru care au fost calculate dobanzi si majorari de intarziere aferente, precum si penalitati de intarziere aferente.

Din verificarea documentelor financiar - contabile aferente perioadei 01.01.2002 - 30.11.2003 au fost constatate urmatoarele:

Conform balantei de verificare pe luna decembrie 2002 societatea calculeaza si inregistreaza impozit pe profit, obligatie neachitata pana la data intocmirii procesului verbal.

Organele de control au constatat ca societatea nu a intocmit si nu a depus pana la data efectuarii controlului bilantul contabil si declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2002, incalcandu-se prevederile art. 26 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata si art. 21 alin. (1) din Legea nr. 414/2002.

Din verificarea modului de calculare a impozitului pe profit aferente perioadei ianuarie 2002 - septembrie 2003, au fost constatate urmatoarele:

Societatea nu depune la organul fiscal declaratiile privind obligatiile la bugetul de stat aferente perioadei ianuarie 2002 - august 2003, nedeclarand astfel obligatiile privind impozitul pe profit datorat si inscris in balantele de verificare aferente perioadei pana la iunie 2003.

In luna septembrie 2003 societatea a depus la organul fiscal declaratia privind obligatiile la bugetul de stat raportand insa un impozit pe profit aferente perioadei ianuarie 2002 - septembrie 2003 in alt quantum fata de quantumul care figureaza in balanta de verificare, rezultand o diferenta nedeclarata.

Conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata, societatea era obligata sa inregistreze in contabilitate o factura fiscala la data la care aceasta a fost emisa si nu in luna

decembrie 2003 asa cum a procedat societatea. Au fost diminuate veniturile impozabile la 31.12.2002 si implicit impozitul pe profit.

Societatea nu a inregistrat in contabilitate in luna ianuarie 2003 factura fiscala emisa de un anumit furnizor. De asemenea, au fost diminuate veniturile impozabile aferente trimestrului I 2003 si implicit impozitul pe profit datorat.

Conform prevederilor art. 14 din Legea nr. 87/1994, republicata si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 2690/1998 s-a procedat la calcularea estimativa a veniturilor si a TVA colectata aferenta unui numar de 118 facturi fiscale, din care un numar de 112 au fost achizitionate de la un furnizor pentru care societatea nu a putut justifica cele trei exemplare, iar pentru un numar de 6 facturi fiscale societatea nu a putut justifica utilizarea exemplarului albastru, in conditiile in care exemplarele rosii si verzi exista la cotor si nu sunt completate.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pe perioada ianuarie 2002 - septembrie 2003, conform prevederilor art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, cu modificarile ulterioare si art. 27 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, acesta fiind in quantum mai mare fata de cat figureaza in balanta de verificare a lunii septembrie 2003 si fata de cel declarat de societate la organul fiscal.

Pentru obligatiile aferente perioadei ianuarie 2002 - septembrie 2003 si neachitate au fost calculate dobanzi. Pentru nevirarea obligatiei privind impozitul pe profit au fost calculate penalitati de intarziere.

In consecinta, societatea datoreaza la 30.09.2003 impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

La data de 30.09.2003 conform balantei de verificare societatea inregistreaza o obligatie de plata neachitata.

*Referitor la taxa pe valoarea adaugata:*

Asa cum s-a mentionat la pct. 2.1 - impozitul pe profit, societatea nu a justificat utilizarea a 118 facturi fiscale. S-a stabilit valoarea veniturilor estimate ca neinregistrate in contabilitate si TVA colectata estimata de organele de control.

Societatea nu a justificat existenta cantitatii de 2.626.888 kg porumb boabe, aflata scriptic in gestiune la data efectuarii controlului. In conditiile in care aceasta cantitate de porumb a fost comercializata fara a fi intocmite documente legale, societatea avea obligatia colectarii TVA.

Omisiunea inregistrarii in contabilitate a operatiunii de vanzare a cantitatii de 2.626.888 kg porumb boabe avand drept consecinta diminuarea TVA datorata bugetului de stat poate fi de natura celor prevazute la art. 11 lit. c din Legea nr. 87/1994, republicata.



*Referitor la impozitul pe veniturile din salarii:*

Incepand cu data de 01.01.2002, conform documentelor contabile, societatea nu inregistreaza cheltuieli cu salarii si nici obligatii privind impozitul pe salarii si asigurari sociale.

In perioada septembrie - noiembrie 2003 societatea efectueaza lucrari de constructii montaj. Pentru lucrarile efectuate societatea intocmeste devize si situatii de lucrari, sumele inscrise in acestea fiind facturate catre beneficiari. Sumele inscrise in devizele si situatiile de lucrari au fost facturate in totalitate beneficiarilor.

Din verificarea datelor inscrise in situatiile de lucrari, organele de control au constatat ca societatea a inclus in acestea si a facturat beneficiarilor salarii, contributia la asigurarile sociale - angajator, somaj angajator, sanatate - angajator si fond de accidente si boli profesionale, in conditiile in care societatea nu a inregistrat in contabilitate si nu a achitat obligatii privind salariile, impozitul pe veniturile din salarii si contributii la asigurarile de stat.

In nota explicativa data organelor de control in data de 20.01.2004 administratorul societatii a declarat ca lucrarile de constructii montaj au fost efectuate de echipe de muncitori necalificati care au fost platiti din banii proprii si pentru care nu a intocmit forme de angajare.

Avand in vedere ca administratorul societatii nu a putut preciza numarul de muncitori angajati fara forme legale, in timpul controlului a fost calculat estimativ, conform prevederilor art. 14 din Legea nr. 87/1994, republicata, impozitul pe venitul din salarii prin aplicarea baremului maxim de impozit prevazut de Ordinul ministrului finantelor nr. 1742/2002 asupra salariilor, suma inscrisa in situatiile de lucrari mentionate. Aceasta suma a fost defalcata pe lunile septembrie, octombrie si noiembrie 2003 functie de data facturarii lucrarilor catre beneficiari.

Prin aplicarea baremului de impozitare a rezultat un impozit pe veniturile din salarii aferent salariilor achitate muncitorilor angajati fara forme legale pentru care au fost calculate dobanzi, penalitati de intarziere si penalitati de intarziere de 10%.

*Referitor la contributia la asigurarile sociale de stat:*

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organelor de control a rezultat ca societatea a avut angajati cel putin pana la data de 31.08.2001 conform datelor inscrise in raportarile trimestriale pe anii 2000 si 2001.

Conform balantei de verificare la data de 31.08.2001 societatea figureaza cu obligatie de plata privind contributia la asigurarile sociale de stat datorata de angajator si asigurati.

Obligatiile mai sus mentionate au fost anulate in luna ianuarie 2002 prin debitarea contului 431 - asigurari sociale si creditarea contului 473 - decontari din operatii in curs de clarificare, operatiunea neavand la baza nici un document justificativ.

III. Printr-o adresa, anexata in copie la dosarul cauzei, Directia generala a finantelor publice a transmis Parchetului de pe langa Tribunal procesul verbal contestat, in vederea continuarii cercetarilor referitoare la faptele constatate la S.C. X S.R.L.

**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:**

1) Referitor la sumele reprezentand impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, impozit pe salarii, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe salarii, contributia la asigurarile sociale de stat, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, penalitati de intarziere de 10% aferente contributiei la asigurarile sociale de stat, ***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 in completare la o sesizare penala transmisa Parchetului de pe langa Judecatorie intrucat urmare informatiilor suplimentare primite de la Garda financiara s-a efectuat verificarea fiscala a S.C. X S.R.L., constatandu-se ca aceasta, prin reprezentantul sau legal, prin fapte care pot fi de natura infractionala s-a sustras prin evaziune fiscala de la evidentierea, declararea si achitarea sumelor fata de bugetul de stat si bugetul fondurilor asigurarilor sociale, dosarul cauzei fiind inregistrat la Inspectoratul Judetean de Politie - Serviciul de investigare a fraudei.

**In drept**, art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală 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 indiciilor săvârșirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]***

Astfel, între stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin procesul verbal contestat și stabilirea caracterului infraccional al faptelor savarsite exista o stransa interdependentă de care depinde solutionarea cauzei dedusa judecatii.

Aceasta interdependentă consta în faptul că organele de control au constatat și au sesizat organele penale asupra faptului că societatea a facturat bunuri pentru care nu s-a putut justifica provenienta, nu a justificat utilizarea documentelor cu regim fiscal, nu a declarat la organul fiscal teritorial conturile prin care a rulat fondurile, a utilizat creditul societatii în interesul personal al asociatului unic, nu a virat pe destinatiile legale impozitele și fondurile speciale cu retinere la sursa, fapte prevazute de art. 11 lit. a și b din Legea nr. 87/1994, art. 37 din Legea nr. 82/1991, art. 19 din Legea nr. 130/1999, art. 111 din Legea nr. 76/2002, art. 266 pct. 3 din Legea nr. 31/1990, precum și art. 94 și art. 95 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002, art. 111 și art. 112 din Legea nr. 76/2002 și art. 146 din Legea nr. 19/2000.

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

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

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

**2)** Referitor la suma reprezentând confiscare, se retine faptul că Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de solutionare a contestatiilor nu are competența materială de a analiza acest capăt de cerere având în vedere prevederile art. 173 lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 potrivit căruia se solutionează la nivel central contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și ale Titlului 10 - Sanctiuni art. 186 conform căruia “dispozitiile prezentului titlu se completează cu dispozitiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor”,

De asemenea, se retine faptul ca Directia generala a finantelor publice - Structura de administrare fiscala - Activitatea de control fiscal a transmis serviciului juridic plangerea formulata de S.C. X S.R.L. impotriva procesului verbal de contraventie referitor la confiscarea unei anumite sume, in vederea inaintarii acesteia spre competenta solutionare Judecatoriei, avand in vedere dispozitiile Ordonantei Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

Suspendarea solutionarii cauzei referitoare la sume reprezentand impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, impozit pe salarii, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe salarii, contributia la asigurarile sociale de stat, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, penalitati de intarziere de 10% aferente contributiei la asigurarile sociale de stat, procedura administrativa urmand a fi reluata 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.**

