

Ministerul Finantelor Publice
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA NR. 321/19.10.2004

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Structura de Administrare Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, asupra contestatiei formulata de S.C. X.

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat la data de 09.08.2004 de organele de control ale Structurii de Administrare Fiscala si priveste impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe salarii, impozit pe veniturile din salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati 10% aferente impozitului pe veniturile din salarii, contributia la fondul de solidaritate, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul de solidaritate, penalitati aferente contributiei la fondul de solidaritate, contributia la fondul pentru invatamant, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru invatamant, penalitati aferente contributiei la fondul pentru invatamant, impozit pe dividende, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe dividende, penalitati aferente impozitului pe dividende, penalitati 10% aferente impozitului pe dividende, contributia la asigurarile sociale, dobanzi de intarziere aferente contributiei la asigurarile sociale, penalitati aferente contributiei la asigurarile sociale, penalitati 10% aferente contributiei la asigurarile sociale, contributia la pensia suplimentara, dobanzi de intarziere aferente contributiei la pensia suplimentara, penalitati aferente contributiei la pensia suplimentara, penalitati 10% aferente contributiei la pensia suplimentara, contributia la fondul de somaj, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul de somaj, penalitati aferente contributiei la fondul de somaj, penalitati 10% aferente contributiei la fondul de somaj, contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate, penalitati aferente contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate, penalitati 10% aferente contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate, contributia la fondul de risc si accidente, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul de risc si accidente, penalitati aferente contributiei la fondul de risc si accidente.

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174, art.175 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia societatii.

I. In prima parte a contestatiei formulate societatea solicita suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in conformitate cu art.183 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, pana la solutionarea contestatiei.

In acest sens se precizeaza ca in situatia in care s-ar porni procedura de executare silita societatea ar fi pusa in imposibilitatea de a-si mai desfasura activitatea si ar intra in stare de insolventa prin neachitarea datoriilor contractuale, si implicit in stare de faliment. Se arata ca pentru acordarea suspendarii este necesara indeplinirea a doua conditii: existenta unui caz temeinic justificat si existenta pagubei iminente.

Societatea este dispusa, la cererea organului fiscal, sa depuna garantii la nivelul sumei contestate, in conformitate cu art.183 alin.4 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata.

Pe cale de exceptie, societatea invoca nulitatea actului administrativ fiscal, intitulat impropriu "proces verbal", aratand ca actiunea de control s-a desfasurat dupa intrarea in vigoare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003. Inspectorii fiscali si-au depasit atributiile stabilite de legea fiscala, emitand un act administrativ fiscal pe care nu erau competenti sa-l emita.

Potrivit art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata rezultatul inspectiei fiscale trebuia consemnat intr-un raport scris ce ar fi trebuit sa cuprinda constatarile inspectiei, din punct de vedere factic si legal, raport pe care inspectorii ar fi trebuit sa-l inainteze organelor de conducere pentru emiterea deciziei de impunere, in conformitate cu art.83 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003.

La pct.106.3 din Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala se prevede in mod foarte clar ca organele de inspectie fiscala au competenta de a emite numai raportul de inspectie fiscala, care urmeaza a fi verificat si vizat de seful de serviciu. Raportul urmeaza a fi aprobat de conducatorul organului de inspectie fiscala, care va semna si decizia de impunere.

Societatea arata ca potrivit art.45 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, lipsa semnaturii persoanei imputernicite a

organului fiscal pe actul administrativ fiscal atrage nulitatea absoluta a acestuia.

Pe fond, societatea invoca urmatoarele argumente:

Societatea arata ca pentru perioada noiembrie 1998-martie 2004 organele de control au stabilit o diferenta de impozit pe profit, precum si dobanzi si penalitati de intarziere.

Pe toata perioada verificata societatea a desfasurat activitate de comert cu produse petroliere conform obiectului sau de activitate. Pentru veniturile astfel obtinute societatea a achitat impozitul datorat bugetului de stat in conformitate cu legislatia in vigoare pe perioada supusa verificarii.

Se arata ca pentru perioada 01.01.1999-31.12.1999 organul de control a stabilit, in mod nelegal, ca un numar de 11 facturi fiscale nu indeplinesc conditiile de document justificativ, fiind emise de asa numitele firme fantoma. Inspectorii fiscali au reintregit baza impozabila cu sumele prevazute in aceste facturi, cheltuiala fiind considerata nedeductibila la calculul profitului impozabil. Masura s-a intemeiat pe prevederile pct.119 din HG nr.704/1993 pentru aprobarea unor masuri de executare a Legii contabilitatii nr.82/1991 si pe prevederile art.4 alin.3 lit.p din OG nr.40/1998 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Cele 11 facturi indeplinesc toate cerintele legale pentru a putea fi considerate documente justificative. Faptul ca acestea ar fi fost emise de societati care nu erau inregistrate la Registrul Comertului nu poate duce la concluzia ca acestea nu reprezinta astfel de documente.

Uleiurile minerale achizitionate pe baza acestor facturi au fost comercializate de societate prin punctele proprii de distributie, venitul astfel obtinut a fost evidentiat in contabilitate, iar impozitul pe profit aferent a fost virat la bugetul de stat.

Invocand art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, societatea arata ca pentru a fi considerata deductibila o cheltuiala trebuie sa fie aferenta veniturilor obtinute.

Societatea considera abuziva masura organelor fiscale, care au sanctionat-o in locul societatii furnizoare.

Contestatoarea arata ca situatia se regaseste si cu privire la exercitiile 2000, 2001 si primul semestru al anului 2002.

In cursul anului 2002 s-a identificat un numar de 4 facturi fiscale, care in opinia organelor fiscale nu indeplinesc conditiile de document justificativ in conformitate cu art.7 lit.j din Legea nr.414/2002.

Societatea arata ca neprezentarea facturilor speciale pentru uleiuri minerale prevazute de art.32 din OUG nr.158/2001 nu constituie un motiv de nerecunoastere ca deductibile a cheltuielilor aferente celor 4 facturi, aceasta fiind o fapta contraventionala sanctionata conform

prevederilor art.56 alin.1 lit.m din OUG nr.158/2001 cu modificarile si completarile ulterioare cu amenda, confiscarea cantitatilor de uleiuri minerale si confiscarea veniturilor astfel obtinute.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, societatea considera nefondate dispozitiile actului atacat.

Dupa cum rezulta din acest act, pentru perioada noiembrie 1998 - aprilie 2004, din evidenta contabila a societatii, a rezultat un quantum al taxei pe valoarea adaugata deductibila. Organele de control, in mod nelegal, au stabilit un quantum mai mic al TVA deductibila, fata de cel evidentiat de societate.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta bonurilor de benzina nepersonalizate, societatea arata ca aceasta a fost dedusa in mod corect, bonurile fiind emise de furnizor cu respectarea conditiilor de forma prevazute de OUG nr.28/1999.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor constatate de organele de control ca fiind prezentate in copie, societatea arata ca situatia se datoreaza unui credit de care societatea a beneficiat si la dosarul caruia au trebuit sa se anexeze facturi in original.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata neluata in calcul ca urmare a neutilizarii facturilor fiscale speciale in comertul cu produse petroliere, societatea arata ca netemeinicia celor retinute de organul de control a fost motivata la punctul privind impozitul pe profit din contestatie

Referitor la nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata constatata in baza OG nr.3/1992, OUG nr.17/2000, Legii nr.345/2002 si Legii nr.571/2003, societatea considera neintemeiate constatarile organelor de control. La anexele nr.1 si 2 la procesul verbal se mentioneaza mai multi furnizori ale caror facturi nu au fost considerate ca documente justificative pentru SC X. Fata de acestea, societatea invoca, pentru perioada 1999-2000, Ordonanta Guvernului nr.3/1992 si OUG nr.17/2000, care stabilesc la art.19 ca "pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor, agentii economici sunt obligati sa justifice, prin documente legal intocmite, cuantumul taxei".

Societatea face trimitere la culegerea de decizii -pag.27- publicata de Directia Generala de solutionare a Contestatiilor din Agentia Nationala de Administrare Fiscala, aratand ca intr-o speta asemanatoare s-a retinut faptul ca pentru a putea fi considerate documente justificative facturile fiscale inregistrate in contabilitate trebuie sa aiba completate datele privind denumirea si sediul unitatii care completeaza documentul, precum si numarul facturii si data intocmirii acesteia.

Si cu privire la taxa pe valoarea adaugata societatea arata ca a fost sanctionata contraventional, aceasta si nu nerecunoasterea deductibilitatii sumelor inscrise in facturi fiind sanctiunea potrivita in cauza.

Societatea solicita admiterea contestatiei si anularea actelor de control, aratand ca nu i se poate retine culpa pentru aspectele privind facturile mentionate in anexele nr.1 si 2 la procesul verbal, pentru care competenta revine institutiilor de stat.

II. Procesul verbal contestat a fost incheiat de reprezentanti ai Directiei Generale a Finantelor Publice - Structura de Administrare Fiscala, la solicitarea Inspectoratului de Politie, formulata cu adresele din 07.04.2004, 21.04.2004, 18.05.2004 si 15.07.2004, prin care se solicita determinarea prejudiciului adus bugetului de stat.

Perioada verificata:

-impozitul pe profit: noiembrie 1998-martie 2004

-taxa pe valoarea adaugata: noiembrie 1998-aprilie 2004.

Organele de control au constatat inregistrarea in anul 1999 a unui numar de 11 facturi fiscale, privind achizitii de produse petroliere, fara ca facturile sa reflecte realitatea, fapt confirmat de Garda Financiara, care a comunicat faptul ca societatile care apar pe facturi la rubrica "furnizor" sunt societati fantoma.

De asemenea, s-a constatat inregistrarea in contabilitate a unui numar de 68 facturi fiscale, privind achizitii de produse petroliere, facturi care nu atesta realitatea, fapt confirmat de organele fiscale judetene, care au informat organele de control cu privire la faptul ca societatile care apar pe facturi la rubrica "furnizor" nu figureaza la ORC, iar seriile facturilor au fost atribuite altor societati comerciale.

In temeiul art.8 din OG nr.70/1997 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.119 din HG nr.704/1993 si art.4 alin.3 lit.p din OG nr.40/1998, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de control au stabilit in sarcina societatii diferenta de impozit pe profit, prin cuprinderea in masa impozabila a cheltuielilor nedeductibile fiscal.

De asemenea, in baza art.15 alin.3 din OG nr.70/1994 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit impozit pe profit datorat la 25.01.2000.

In mod similar, pentru anul 2000 organele de control au stabilit in sarcina societatii diferenta de impozit pe profit.

Fata de pierderea raportata de societate in anii 2001, 2002 si 2003, organele de control, prin luarea in calcul a cheltuielilor nedeductibile fiscal, au diminuat pierderea aferenta anilor 2001 si 2003 si au stabilit profit fiscal si impozit pe profit pentru anul 2002.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit pentru perioada noiembrie 1998-aprilie 2004 o taxa pe valoarea adaugata deductibila, diferenta fata de cea evidentiata de societate reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat.

III. Cu adresa din 20.08.2004 Structura de Administrare Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a transmis Parchetului de pe langa Tribunal procesul verbal de control incheiat la data de 09.08.2004.

IV. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, 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, organele de inspectie fiscala au stabilit, prin procesul verbal din 09.08.2004, obligatiile bugetare mai sus mentionate.

Prin contestatia formulata, societatea invoca exceptia nulitatii absolute a actului de control atacat, aratand ca in conformitate cu art.83 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata pct.106.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004, unitatea verificata trebuia sa primeasca decizia de impunere, decizie care produce efecte juridice de drept fiscal.

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

"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscală, în conditiile art.79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

Articolul 106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata prevede:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspectiei, 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 solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale."

De asemenea, potrivit articolului 178 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată

(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează[...]"

În legătură cu emiterea deciziei de impunere, se reține că art.196(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

"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 obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală" a fost aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1109/22.07.2004, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr.676/27.VII.2004, ordinul fiind în vigoare la data încheierii procesului verbal 09.08.2004. De asemenea, la anexa nr.2 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1109/22.07.2004 au fost publicate instrucțiunile de completare a formularului privind decizia de impunere.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând fie raportul de inspectie fiscală, fie procesul verbal prevăzut de art.94(2) și art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Totodată, organele de inspectie nu au competența de a stabili obligații bugetare suplimentare pe baza de raport de inspectie sau proces verbal, acestea din urmă neavând calitatea de act administrativ fiscal și pe cale de consecință nefiind susceptibile de a fi contestate.

În condițiile în care după cum s-a arătat, la data încheierii procesului verbal erau în vigoare prevederile Ordinului privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", organele de inspectie aveau obligația de a emite decizia de impunere, aceasta fiind cea care produce efecte fiscale față de contribuabil. În raport de dispozițiile art.106, mai sus citat, organele de inspectie fiscală au posibilitatea de a emite decizia de

impunere - titlul de creanta susceptibil de a fi contestat pe calea administrativa de atac, dupa rezolvarea definitiva a cauzei penale, in situatia in care decizia de impunere priveste obiectul sesizarii penale.

Avand in vedere si prevederile art.182 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedură si asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.", exceptia invocata fiind intemeiata, pentru considerentele aratate, organul de solutionare nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, urmand ca masurile dispuse prin procesul verbal sa fie anulate, iar constatările organului de inspectie fiscala, efectuate prin procesul verbal, sa stea la baza emiterii deciziei de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.82 alin.1, 106, 178, 196(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si Ordinului ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004, se

DECIDE

Anularea masurilor dispuse prin procesul verbal din 09.08.2004, privind impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe salarii, impozit pe veniturile din salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati 10% aferente impozitului pe veniturile din salarii, contributia la fondul de solidaritate, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul de solidaritate, penalitati aferente contributiei la fondul de solidaritate, contributia la fondul pentru invatamant, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru invatamant, penalitati aferente contributiei la fondul pentru invatamant, impozit pe dividende, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe dividende, penalitati aferente impozitului pe dividende, penalitati 10% aferente impozitului pe dividende, contributia la asigurarile sociale, dobanzi de intarziere aferente contributiei la asigurarile sociale, penalitati aferente contributiei la asigurarile sociale, penalitati 10% aferente contributiei la asigurarile sociale, contributia la pensia suplimentara, dobanzi de intarziere aferente contributiei la pensia suplimentara, penalitati aferente contributiei la pensia suplimentara, penalitati 10% aferente contributiei la pensia suplimentara, contributia la fondul de somaj, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul de

somaj, penalitati aferente contributiei la fondul de somaj, penalitati 10% aferente contributiei la fondul de somaj, contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate, penalitati aferente contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate, penalitati 10% aferente contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate, contributia la fondul de risc si accidente, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul de risc si accidente, penalitati aferente contributiei la fondul de risc si accidente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa valorifice constatările efectuate prin procesul verbal din 09.08.2004, la emiterea deciziei de impunere, conform legii.