

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad urmare a adresei Activitatii de Control Fiscal, înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad prin care s-a comunicat ca "prin rezolutie s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de administratorul SC "X" SRL (...), solutie care nu a fost atacata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad " si s-a restituit dosarul cauzei în vederea repunerii pe rol si solutionarii pe fond a contestatiei depuse de SC "X" SRL, având în vedere dispozitiile art.178 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, unde se precizeaza: "*Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea*", a procedat la analizarea dosarului contestatiei depuse de **S.C. "X" S.R.L.**, constatând urmatoarele:

SC F."X" S.R.L. formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala precum si a raportului de inspectie fiscala solicitand admiterea contestatiei si anulara masurilor dispuse prin decizia de impunere, cat si prin raportul de inspectie fiscala pentru suma totala reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara
- penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, aratam urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala prevede:

ART. 82

" Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

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

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri."*

ART. 83

" Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 86.

(4) Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 79 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare.

[...]."

ART. 84

"Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 42. [...]"

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"ARTICOLUL 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.

(3) In cazul in care, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, au fost sesizate organele de urmarire penala, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizarii penale se poate emite dupa solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competenta de solutionare conferita de art. 174 si urmatoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 174

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 86 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa in baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

“La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 174 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, impotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la

comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta si devine executoriu in conditiile legii."

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă societății petente și aceasta este cea care produce efecte față de petentă, nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulată de S.C. "X" S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de SC "X" SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare, s-au retinut urmatoarele:

Contestatia a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.171 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, având în vedere data comunicării Deciziei petentei.

Contestatia a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, semnatura fiind confirmată cu stampila societății petente, așa după cum prevede art. 170, alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală.

Fiind indeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestatiei:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală întocmită pe baza raportului de inspecție fiscală, solicitând admiterea contestației și anularea măsurilor dispuse prin decizia de impunere, cât și prin raportul de inspecție fiscală, respectiv obligația de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de control, precum și dobânzile și penalitățile aferente.

În susținerea contestației petentă invocă următoarele motive:

- referitor la suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită de organele de control prin aplicarea cotei standard de 19% asupra tuturor exporturilor care nu au respectat prevederile art.27, alin.2 din HG nr.598/2002, petentă a arătat că "o constatare de genul imposibilității emiterii de facturi fiscale nu conduce la inaplicabilitatea dreptului de a beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturile de bunuri efectuate cu atât mai mult cu cât a fost prezentat organului de control și anexa și prezentei contestații dovada existenței documentelor cerute de textul legal pentru justificarea regimului de scutire"

- petentă susține că se încadrează în prevederile art.11 alin(1), lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prezentând organului de control în justificarea regimului de scutire documentele prezente la art.27, alin.2 din HG 598/2002 respectiv factura externă și factura fiscală pe care este înscris "scutit cu drept de deducere", declarația vamală de export vizată de organele vamale, precum și atestarea transportului.

- de asemenea petentă contestată dobânzile și penalitățile aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară arătând că deoarece societatea nu datorează taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de control rezultă în mod direct faptul că nu există nici o bază pentru calculul dobânzilor și penalităților de întârziere.

În concluzie petentă solicită pe baza documentelor anexate și a informațiilor prezentate anularea măsurii dispuse prin decizia de impunere și implicit a constatarilor din raportul de inspecție fiscală în ceea ce privește obligația de plată a sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată cu dobânzi și penalități aferente.

II. Verificarea societății petente s-a făcut în vederea rambursării soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.11.2000-30.09.2004, solicitată la

rambursare prin decontul de TVA. de la Administratia Finantelor Publice a municipiului Arad.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în perioada 01.06.2002-03.07.2003 societatea petenta realizează venituri din operațiuni de vânzare la export, care sunt scutite cu drept de deducere conform prevederilor art. 11, alin.1 din Legea nr.345/2002 respectiv art.27, alin.2 din HG nr.598/2002

Din verificarea efectuată, s-a constatat faptul că societatea nu putea beneficia de scutire în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deoarece nu a respectat prevederile art.27, alin.2 din HG 598/2002 în sensul că la data efectuării exportului societatea nu avea întocmite facturi fiscale pe care să fie înscris “scutit cu drept de deducere” pentru exporturile efectuate în perioada 01.03.2002-03.07.2003, acestea nebeneficiind de scutire cu drept de deducere.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor obținute din activitatea de export rezultând o taxă pe valoarea adăugată suplimentară. De asemenea organele de control au procedat la calculul dobanzilor în conformitate cu art.13 din OG nr.61/2002 și art.114 și art. 115 din OG nr.92/2004 și a penalităților de întârziere conform art.14 din OG nr.61/2002 respectiv a art.120 din OG nr.92/2004.

Activitatea de Control Fiscal Arad, în completarea referatului motivat cu propuneri de soluționare a contestației, a transmis organelor de soluționare a contestației o copie a sesizării penale formulate împotriva administratorului societății, sesizare înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad.

Deoarece, în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, Activitatea de Control Fiscal Arad a arătat că: “(...) a formulat sesizare penală împotriva administratorului societății, sesizare înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad”, iar organele administrativ - jurisdicționale nu se pot pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale deoarece prioritatea de soluționare în speta o au organele penale, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul” consacrat prin art.19 alin. 2 din Codul de procedură penală, Ministerul Finantelor Publice prin Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Arad a procedat în conformitate cu art.178 din Codul de procedură fiscală și a emis Decizie prin care a suspendat soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Arad, Activitatea de Control Fiscal Arad a comunicat că Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad “(...) prin rezoluție a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului al S.C. "X" S.R.L., soluție care nu a fost atacată de către Activitatea de Control Fiscal.” transmitând dosarul contestației în vederea repunerii pe rol și soluționării pe fond a contestației.

III Având în vedere cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.178 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, unde se precizează: “*Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea*” și scrisoarea Activității de Control Fiscal Arad, înregistrată la DGFP a județului Arad, se reține că Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Arad este investită să soluționeze pe fond contestația formulată de SC "X" S.R.L.

În fapt, în perioada 01.06.2002-03.07.2003 societatea petenta realizează venituri din operațiuni de vânzare la export, care sunt scutite cu drept de deducere conform prevederilor art. 11, alin.1 din Legea nr.345/2002 respectiv art.27, alin.2 din HG nr.598/2002

Din verificarea efectuată, s-a constatat faptul că societatea nu putea beneficia de scutire în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deoarece nu a respectat prevederile art.27, alin.2 din HG 598/2002 în sensul că la data efectuării exportului societatea nu avea întocmite facturi fiscale pe care să fie înscris "scutit cu drept de deducere" pentru exporturile efectuate în perioada 01.03.2002-03.07.2003, acestea nebeneficiind de scutire cu drept de deducere.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor obținute din activitatea de export rezultând o taxă pe valoarea adăugată suplimentară. De asemenea organele de control au procedat la calculul dobanzilor în conformitate cu art.13 din OG nr.61/2002 și art.114 și art. 115 din OG nr.92/2004 și a penalităților de întârziere conform art.14 din OG nr.61/2002 respectiv a art.120 din OG nr.92/2004. "

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11, alin.(1) lit. a). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

"ART. 11

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, bunurile comercializate prin magazinele duty-free, precum și prin magazinele situate în aeroporturile internaționale după locurile stabilite pentru efectuarea controlului vamal la ieșirea din țară;"

La art. 27, alin. 1 și alin.2 și la art.35 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se arată:

" (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de persoane impozabile pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afară teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.

(2) Pentru exportul realizat direct de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, care acționează în nume propriu, justificarea regimului de scutire se face cu:

*a) factura externă și **factura fiscală pe care se înscrie "scutit cu drept de deducere"**;*
b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;
c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare.

ART. 35

(1) Operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) lit. a)-c), e)-g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifică scutirea de taxa pe valoarea adăugată potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată"

Potrivit Legii nr. **345/2002 - (*actualizată*)** privind taxa pe valoarea adăugată:

" CAP. 7

Obligațiile plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată

ART. 29

Plătitorii de taxa pe valoarea adăugată au următoarele obligații:

[...]

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date:

denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxa pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atesta calitatea de plătitor de taxa pe valoarea adăugată;

[...]

C. Cu privire la evidenta operațiunilor:

a) sa țină evidenta contabila potrivit legii, astfel încât sa poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectata pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor;

b) sa asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidentelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată; "

Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 (*republicată*) a contabilității :

"ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

Din analiza situatiei de fapt reiese ca asupra operatiunilor de export efectuate de societatea petenta in perioada 01.06.2002 - 03.07.2003, sunt aplicabile dispozitiile art. 11, alin.(1) lit. a). din Legea nr. 345/2002. In justificarea scutirii societatea petenta a prezentat in timpul controlului urmatoarele documente:

- factura externa și factura fiscală pe care se înscrie "scutit cu drept de deducere";
- declarația vamală de export, vizata de organele vamale;
- documentul care atesta efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare.

In urma verificarii documentelor prezentate s-a constatat ca la data efectuării exporturilor respectiv in perioada 01.06.2002-03.07.2003 societatea nu avea achizitionat nici un bloc de facturi ficale si pe cale de consecinta era in imposibilitatea emiterii de facturi fiscale. Acest lucru rezulta din Situatia imprimatelor cu regim special cumparate de SC "X" SRL, existenta la dosarul cauzei, in perioada 01.03.2002-02.03.2005 societatea petenta prin delegat a achizitionat in data de 03.07.2003 cu factura un singur bloc de facturi fiscale cu seria de la nr.1 la nr.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca documentele aferente exporturilor prezentate in justificarea scutirii, respectiv facturile fiscale pe care sunt înscrie "scutit cu drept de deducere" datate cu data efectuării exporturilor, anterior datei de 03.07.2003, au fost intocmite cu incalcarea prevederilor art.6 din Legea 82/1991 Legea Contabilitatii, in conditiile in care asa cum rezulta din Situatia imprimatelor cu regim special cumparate de SC "X" SRL in perioada 01.03.2002-02.03.2005 petenta a achizitionat in data de 03.07.2003 un singur bloc de facturi fiscale.

Pe cale de consecinta, luand in considerare cele mai sus prezentate rezulta ca organele de control in mod corect si legal au considerat ca societatea nu putea beneficia de scutire in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deoarece nu a respectat prevederile art.27, alin.2 din HG 598/2002 in sensul ca la data efectuării exportului societatea nu avea intocmite facturi

fiscale pe care sa fie in scris "scutit cu drept de deducere" pentru exporturile efectuate in perioada 01.03.2002-03.07.2003, motiv pentru care sustinerile petentei din contestatia formulata nu pot fi luate in considerare, contestatia formulata urmand a fi respinsa.

Referitor la majorarile de intarziere si penalitatile aferente debitelor suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara, stabilita in sarcina societatii petente prin Decizia de impunere, contestata de societatea petenta, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere si penalitati in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoare adaugata, stabilit in sarcina petentei prin Decizia de impunere incheiata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, contestatia petentei va fi respinsa, rezulta ca si pentru debitele reprezentand majorari si dobanzi de intarziere, penalitati aferente, reprezentand masuri accesorii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

Luând în considerare cele aratate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 11, alin.(1) lit. a), art.29 lit. B si C din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 27, alin. 1 si alin.2 si la art.35 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.6 din Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 (*republicată*) a contabilității, drept, art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, art.82, art.83, art.84, art. 182 si art. 185 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Legea nr. 348/2005 privind denominarea monedei nationale,se

D E C I D E

1. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** impotriva Raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, ca inadmisibila.

2. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X"SHOES S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare pentru suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara, dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, ca neintemeiata.