



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

## **AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**

*Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud*  
Biroul de solutionare a contestatiilor

---

Dosar nr. 44/2005.

### **DECIZIA NR. 33/18.04.2005**

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X. S.R.L., inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 6370/28.03.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud , a fost sesizata de catre Garda Financiara - Sectia Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia formulata de S.C. X S.R.L..

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 2/29.06.2004 incheiat de organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud, act prin care s-a dispus virarea la bugetul statului a sumei totale de S lei, reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar (S1 lei), dobanzi stabilite pentru plata cu intarziere (S2 lei), penalitati de intarziere aferente (S3 lei) si taxa pe valoarea adaugata (S4 lei) , dobanzi de intarziere aferente (S5 lei) si penalitati de intarziere pentru taxa pe valoarea adaugata (S6 lei).

Constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, 176 si 178 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala – republicat si pe cale de consecinta Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra contestatiei.

Se impune precizarea ca actul de control ce face obiectul contestatiei a fost incheiat ca urmare controlului solicitat de Inspectoratul de Politie al Judetului Bistrita-Nasaud (adresa nr. 65686/02.02.2004 inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 8523/22.03.2004 (fila 38). Acest organ, dupa ce i-a fost transmis actul de control privind rezultatul verificarilor efectuate (adresa nr.2418/07.07.2004 - fila 51), comunica ca fata de administratorii S.C. X S.R.L. s-a inceput urmarirea penala pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art. 11 lit. c) din Legea nr. 87/1994 – republicata (adresa nr. 20278/13.09.2004 – fila 55).

Pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala , in conformitate cu prevederile art. 182, 183 alin. (1) lit. a) coroborate cu art. 185 alin. (4) din Codul de procedura fiscala – republicat, prin Decizia nr. 79/30.09.2004 (filele nr. 60 la 63) s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei , procedura administrativa , potrivit dispozitiilor art. 183 alin. (3) din acelasi act normativ, urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii.

Incetarea motivelor care au determinat suspendarea solutionarii contestatiei depusa de S.C. X S.R.L. a fost adusa la cunostinta D.G.F.P. Bistrita-Nasaud de catre Biroul Juridic prin adresa nr. 5892/28.03.2005 (filele nr. 5 la 88), act prin care informeaza ca s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorilor S.C. X S.R.L. si aplicarea unor sanctiuni cu caracter administrativ in sarcina acestora , masuri luate de catre Parchetul de pe langa Judecatoria Nasaud in dosar nr. 1014/P/2004 prin Ordonanta procurorului din 21.02.2005 anexata (filele nr. 85 la 87).

In legatura cu cele de mai sus contestatoarea, prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud nr. 6370/28.03.2005 (filele 67 la 84), avand anexat la aceasta Raportul de Expertiza Contabila efectuat in cauza, a solicitat repunerea pe rol a contestatiei a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr. 79/30.09.2004.

In aceste conditii s-a procedat la repunerea pe rol a cauzei in vederea pronuntarii unei decizii pe fond.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin procesul verbal nr. 2/29.06.2004 (filele 1 la 13) organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L., pentru anul 2002 , impozit pe veniturile microintreprinderilor (S1 lei), taxa pe valoarea adaugata (S4 lei), iar pentru plata cu intarziere a acestor sume s-au calculat dobanzi de intarziere in cuantum de S2 lei, respectiv S5 lei si penalitati aferente de S3 lei si respectiv S6 lei.

In cuprinsul actului de control se arata ca in urma verificarilor efectuate pe baza documentelor puse la dispozitie de organele de politie s-a constatat ca petenta, in perioada martie - august 2002, a desfasurat relatii comerciale cu firma S.C.Y S.R.L. urmare carora au rezultat venituri (fara taxa pe valoarea adaugata) in suma de V1 lei ce nu au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. X S.R.L. Rebra, nu au fost declarate organului fiscal teritorial si, aferente acestora, nu s-au evidentiat si achitatat obligatiile fiscale constand in impozit pe veniturile microintreprinderilor si taxa pe valoarea adaugata.

Se precizeaza ca veniturile totale de V lei (cuprinzand taxa pe valoarea adaugata) s-au calculat luand ca baza pretul de vanzare al produselor similare livrate in perioada supusa verificarii (80.000 lei/kg) si cantitatile de produse (cascaval-5438,4 kg) declarate de catre reprezentantii furnizorului ca fiind vandute fara documente administratorilor S.C. X S.R.L. . Pe baza acestor date organul de verificare a determinat diferentele suplimentare constand in impozit pe veniturile microintreprinderilor  $[V \text{ lei} - S4 \text{ lei} (TVA = 433.472.000 \times 19: 119\%) = V1 \text{ lei} \times 1,5]$  in suma de S1 lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei ( incepand cu data de 01.08.2002 societatea fiind scoasa din evidenta platitorilor de T.V.A., veniturile pentru calculul taxei colectate datorate au fost diminaute cu suma de V2 lei aferenta lunii august 2002 ). Totodata s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in cuantumurile mentionate mai sus.

Se invoca , in sustinerea constatarilor si masurilor dispuse , prevederile O.G. nr. 24/2001, a O.U.G. nr. 17/2000 si a Legii nr. 345/2002.

II. Prin cererea din 12.07.2004 (filele 14 si 15) inregistrata la Directia Controlului Financiar Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 2542/12.07.2004, transmisa spre

solutionare si inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 17261/30.07.2004 (filele 16 si 17), S.C. X S.R.L. a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 2/29.06.2004 si a solicitat reanalizarea situatiei din acest act cu consecinta anularii obligatiilor de plata suplimentare stabilite, in suma totala de S lei , in componenta aratata mai sus.

In sustinerea contestatiei administratorii societatii motiveaza ca obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite pe baza unor declaratii tendentioase luate de la salariatii S.C. Y S.R.L. Rebra, al carui administrator este cercetat penal. Se arata ca petenta nu a avut nici un fel de relatii comerciale cu aceasta firma si nici nu au avut cunostinta despre modul cum s-a determinat cantitatea de cascaval, “ *primita chipurile de societatea noastra* ” , fara documente legale si fara a exista semnaturi din partea reprezentantilor legali ai societatii. Din continutul contestatiei rezulta ca pretul de 80.000 lei/kg luat in calcul de catre organele de control pentru determinarea obligatiilor fiscale nu a fost cel real, societatea utilizand in perioada la care se refera controlul un pret mediu pentru livrarea produsului “cascaval” de 68.000 lei/kg.

In opinia petentei, pentru operatiunile de livrare a marfurilor fara documente, era normal si legal a se determina taxa pe valoarea adaugata colectata in sarcina vanzatorului (S.C. Y S.R.L. Rebra), iar pentru cumparator (S.C. X S.R.L.) aceasta taxa era deductibila, ori obligatia fiscala calculata in maniera adoptata de organul de verificare ar reprezenta o dubla impunere.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si actele normative in materie se retin urmatoarele:

Conform ordonantei organului de urmarire , transmisa de catre Biroul juridic sub nr. 5892/28.03.2005 (filele nr. 85 la 88) rezulta ca Parchetul de pe langa Judecatoria Nasaud a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorilor S.C X S.R.L. , X1 si X2 , cercetati penal pentru comiterea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art. 11 lit. b) si c) din Legea nr. 87/1994 , si aplicarea sanctiunii cu caracter administrativ de cate S7 lei pentru fiecare, pe motiv ca fapta a fost recunoscuta si in cauza prejudiciul stabilit a fost relativ mic.

Astfel , din cuprinsul ordonantei rezulta ca prin raportul de expertiza contabila efectuat in cauza s-a concluzionat ca produsul “cascaval” in cantitate de 5438,4 kg a fost valorificat fara forme legale de catre S.C. X S.R.L. care, in acest mod, s-a sustras de la plata unor impozite catre bugetul statului.

Se arata ca in perioada martie - august 2002, potrivit evidentelor contabile, nu rezulta ca societatea s-a aprovizionat cu produse lactate de la S.C. Y S.R.L. Rebra, iar din documentele verificate nu se constata nici un fel de colaborare cu acest agent economic, retinandu-se ca produsul mentionat mai sus (cantitatea de 5438,4 kg cascaval) desi a fost inregistrat intr-un caiet de evidenta operativa la producator si eliberat, pe baza aceluiasi caiet in mai multe transe , catre petenta, aceasta cantitate nu apare insa inregistrata in evidentele contabile la nici una din cele doua societati comerciale. In alta ordine de idei, consemnandu-se, in baza declaratiilor reprezentantilor legali ai firmelor, ca in mod cert cantitatea de cascaval a iesit de la S.C. Y S.R.L. Rebra si a intrat la S.C. X S.R.L. pentru vidare si apoi returnare, acesta operatiune nu a fost confirmata prin nici un document sau inregistrare contabila ca ar fi avut loc.

Pe baza celor prezentate anterior s-a concluzionat ca prin neevidentierea la societate a veniturilor aferente acestor operatiuni (V3 lei) s-a cauzat bugetului de stat un prejudiciu in suma de SI lei , constand in impozit pe veniturile microintreprinderilor (SI1) lei si taxa pe valoarea adaugata (SI2 lei).

Toate cele aratate mai sus , consemnate in raportul de expertiza contabila , au fost insusite intocmai de catre organul de urmarire.

Fata de aceasta stare de fapt, prin Ordonanta din 21.02.2005, Parchetul de pe langa Judecatoria Nasaud a retinut savarsirea de catre administratorii petentei a infractiunii de evaziune fiscala (art. II ,lit. a), b) si c) din Legea nr. 87/1994), fapte recunoscute, dar avand in vedere cuantumul prejudiciului stabilit prin raportul de expertiza contabila s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala si aplicarea sanctiunilor administrative in sarcina acestora.

Precizam ca avem rezerve serioase si motivate cu privire la aprecierile inscrise in raportul de expertiza contabila si insusite de catre organul de urmarire , aprecieri vizand modalitatea de stabilire si intinderea prejudiciului produs statului constand in obligatii fiscale, respectiv impozit pe veniturile microintreprinderilor si taxa pe valoarea adaugata .

Potrivit anexelor la raportul de expertiza contabila ( nr. 1 la 3 – filele 67 la 69) se constata ca expertul a determinat eronat suma veniturilor ca baza de calcul pentru impozitul pe veniturile microintreprinderilor si taxa pe valoarea adaugata. Astfel, pretul de livrare luat in calcul a fost de 67.728 lei/kg de cascaval, cu precizarea ca in cuprinsul raportului a fost insusit pretul de vanzare cu taxa pe valoarea adaugata de 80.000 lei/kg care a fost stabilit prin actul de verificare, doar ca la acesta suma aplicand taxa de 19% (80.000 lei : 119%) rezulta pretul de livrare corect de 67.227 lei/kg.

Pe baza acestor date au fost calculate in raport venituri in suma de V3 lei cu impozitul pe venit aferent, de SI1 lei, in loc de cele corect determinate in actul de control la suma de V1 lei, cu impozit aferent de S1 lei.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata expertiza contabila (anexa nr. 2 fila 68) stabileste obligatia suplimentara in suma de SI2 lei utilizand o modalitate de calcul ce incalca flagrant dispozitiile legale in materie. Astfel s-a determinat o valoare adaugata in suma SII lei ca diferenta intre venituri (determinate, de asemenea, intr-un mod aparte) asupra careia a aplicat cota standard de taxa pe valoarea adaugata de 19%.

Normele legale actuale in vigoare cat si cele vizand perioada suspusa verificarii stabilesc doua modalitati de calcul a taxei pe valoarea adaugata colectata. O prima metoda este cea a aplicarii cotei standard sau a cotei reduce asupra bazei de impozitare determinata legal iar cea de a doua prin aplicarea procedurii sutei marite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adaugata (in speta  $19 \times 100/119$ ), atunci cand pretul de vanzare include si taxa pe valoarea adaugata ( pct. 9.21. lit. a) din Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata aprobate prin H.G. nr. 401/2000, art. 21 alin. (1) si (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002 si art. 58 alin. (2) din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 598/2002)

Analizand datele prezentate in raport constatam ca expertul contabil nu a respectat nici una din aceste reguli pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata.

In cazul in speta, cuantumul veniturilor realizate de petenta ca urmare valorificarii produselor procurate fara acte legale de provenienta, au fost corect determinate la verificare (V-V2 lei), aspect inserat de altfel in raportul de expertiza contabila. Aplicand procedeul legal al sutei marite constatam ca taxa pe valoarea adaugata colectata reprezinta suma de S4 lei si nu SI2 lei determinata in mod eronat de catre expert.

In legatura cu aspectele de mai sus sunt surprinzatoare concluziile expertizei ale carei autor, nu face referiri si nu da explicatii asupra modului de respectare a dispozitiilor legale speciale in materia taxei pe valoarea adaugata in ceea ce priveste calculul acesteia in speta analizata (O.U.G. nr. 17/2000, Legea nr. 345/2002).

Analizand raportul de expertiza intocmit se poate observa ca autorul lucrarii a omis sa trateze in ansamblu circuitul taxei pe valoarea adaugata precum si consecintele care se rasfrang asupra bugetului de stat in situatia in care acesta nu este respectat. Din acest punct de vedere nu se poate insusi opinia expertului potrivit careia la stabilirea taxei organele de control *“nu au tinut cont ca au stabilit-o mai intai in sarcina S.C. Y S.R.L. care trebuia sa colecteze TVA prin livrarea cascavalului catre S.C. X SRL. Stabilind-o in sarcina ambelor societati comerciale s-a efectuat o dubla impozitare. Corect la S.C. X SRL era sa se determine TVA numai asupra valorii adaugate a cascavalului fiindca acestei societati nefiindu-i facturat cascavalul nu a putut sa-si deduca TVA aferenta cantitatii de 5418, 4 kg a 366.917 mii lei ”.*

Daca tinem seama de circumstantele concrete in care s-au derulat tranzactiile dintre cele doua societati, concluziile redundante ale expertului nu-si gasesc nici o justificare logica si cu atat mai mult legala. Din punct de vedere legal modalitatea de determinare a obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata folosita de expertiza contabila incalca flagrant dispozitiile normative privitoare la baza de impozitare (art. 13 din O.U.G. nr. 17/2000 si pct. 8.1. din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 401/2000, art. 18 alin. (1) din Legea nr. 345/2002). Autorul raportului, insusind o aparenta legalitate a starii de fapt si interpretand actele normative pe linie de taxa pe valoarea adaugata intr-o maniera care n-are nimic comun cu minimele exigente in domeniu, a ajuns sa diminueze in mod nepermis si cu multa usurinta datoriile fata de buget ale petentei.

Indiferent de solutia data de organul de urmarire penala, solutie sprijinita si prin raportul de expertiza, in conditiile in care faptele de evaziune fiscala au fost probate si retinute cu certitudine prin Ordonanta Parchetului de pe langa Judecatoria Nasaud (filele 80 la 81), apreciem ca expertiza, prin concluziile sale cu privire la cuantificarea prejudiciului adus bugetului de stat, excede cadrului normativ aplicabil perioadei la care se refera controlul fiscal, motiv pentru care aceasta urmeaza sa fie inlaturata in totalitate.

A insusi *“inovatia”* expertului privitoare la compensarea taxei pe valoarea adaugata ce trebuia colectata de catre una din parti cu taxa pe valoarea adaugata ce putea fi dedusa de catre cealalta parte (ipoteza aplicabila doar in situatiile in care



participantele la aceste tranzactii intocmeau la timpul potrivit documente legale de reflectare reala a operatiunilor derulate) ar insemna, pe de o parte, sa acceptam legalizarea post factum a actelor de evaziune fiscala dovedite, iar pe de alta parte, sa incurajam pentru viitor asemenea manifestari prin consacrarea unor astfel de practici, ceea ce este inadmisibil.

In raport cu starea de fapt si a obligatiilor decurgand din calitatea unui "bun" administrator , precum si a obligatiilor imperative rezultate din prevederile legale in ceea ce priveste acceptarea derularii unor tranzactii fara documente legale, este evidenta culpa contestatoarei , fapt pentru care aceasta raspunde pentru prejudiciul real produs bugetului care, fata de datele prezentate anterior, este in suma de S1+S4 lei ( impozit pe veniturile microintreprinderilor – S1 lei si taxa pe valoarea adaugata – S4 lei), la care se adauga dobanzile de intarziere si penalitatile in cuantumurile aratate anterior.

Asa fiind urmeaza ca cererea petentei privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor, taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus , in temeiul art. 185 alin. (1) din Codul de procedura fiscala se

### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. X S.R.L., pentru suma totala de S lei, reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar (S1 lei), dobanzi calculate pentru plata cu intarziere (S2 lei) si penalitati de intarziere aferente (S3 lei) si taxa pe valoarea adaugata (S4 lei), dobanzi de intarziere aferente (S5 lei) si penalitati de intarziere pentru taxa pe valoarea adaugata (S6 lei) si , pe cale de consecinta, mentinerea ca legale a masurilor referitoare la acestea stabilite prin procesul verbal nr. 2/29.06.2004 incheiat de catre organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud.

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia contencios administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV**

L.S.