

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția generală de soluționare a contestațiilor**

**DECIZIA nr. I 2007**  
**privind soluționarea contestației depusa de**  
**x, fost administrator al**  
**S.C. S SR.L**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală a finanțelor publice asupra contestației formulata de **x, fost administrator al S.C. S S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere încheiata de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscala.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente, impozit pe profit, majorari de intarziere aferente si impozit pe veniturile microintreprinderilor, precum si majorari de intarziere aferente, stabilite de organele de inspecție fiscala in sarcina S.C. S S.R.L. prin decizia de impunere.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de comunicarea deciziei de impunere, respectiv 12.02.2007, conform rezolutiei si semnaturii administratorului societatii, inscrise pe decizia de impunere si de data inscrise pe stampila oficiului postal, aplicata pe plicul prin care a fost transmisa contestatia catre Direcția generală a finantelor publice, respectiv 14.03.2007.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Națională

de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

Contestatia a fost semnata de x – fost administrator al S.C. S S.R.L. intrucat aceasta societate a fost radiata de catre Oficiul National al Registrului Comertului la data de 05.02.2007.

**I. x, fost administrator al S.C. S S.R.L. contesta decizia de impunere emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finanțelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:**

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

Organele de inspectie fiscala invoca un act normativ in vigoare incepand cu anul 2004, respectiv Hotararea Guvernului nr. 44/2004, desi faptele au avut loc in anul 2002.

Operatiunile de aprovizionare au fost efectuate in vederea revanzarii bunurilor, operatiune care da drept de deducere.

La momentul vanzarii societatea a colectat TVA, dar marfa a fost aprovizionata cu un scop bine definit – revanzarea.

In ceea ce priveste art. 19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, legiuitorul se refera la factura fiscala, document prin care se justifica proprietatea marfurilor si TVA deductibila. Dar Legea contabilitatii precizeaza la art. 25 ca in caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua masuri de reconstituire a acestora in maximum 30 de zile de la constatare.

Presupunand ca facturile de aprovizionare a marfurilor au disparut dintr-un motiv oarecare, legea obliga la reconstituirea acestor documente pe baza datelor din contabilitatea societatii.

In situatia in care unui contribuabil ii sunt sustrate documentele, societatea poate reconstitui contabilitatea pe baza documentelor indirecte, respectiv facturi emise de societate, deoarece prin vanzarea marfurilor rezulta ca este proprietar al acestora si ca au fost aprovizionate de la alta persoana juridica, deci avea de dedus TVA.

De asemenea, la art. 19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, legiuitorul revine la ideea proprietatii care este data de factura de aprovizionare, ori SC S SRL nu are

asemenea facturi, dar marfa a fost vanduta si nimeni nu a contestat ca nu ar fi fost proprietatea SC S SRL.

Mai mult, aceasta a primit bani pentru acest transfer de proprietate.

Produsele sunt pentru nevoile societatii, respectiv realizarea obiectului de activitate – comerțul.

Produsele metalurgice vandute de SC S SRL au fost proprietatea acesteia, fiind vandute ulterior. Faptul ca exista un utilizator final demonstreaza ca operatiunea economica este reala.

Nu se poate aplica principiul nedeductibilitatii numai pentru aprovizionare. Avand in vedere ca aceste produse au existat, trebuie aplicat acelasi principiu ca si pentru vanzare (colectarea TVA).

In consecinta, daca produsele ar fi fost aprovizionate direct de la L, atunci aceasta societate a avut de platit TVA catre bugetul de stat pentru marfa fabricata si vanduta, iar SC S SRL ar fi avut de recuperat de la bugetul de stat aceeasi valoare, in baza facturilor de aprovizionare, care insa nu pot fi prezentate.

Avand in vedere ca SC S SRL a aplicat un adaos comercial la aceasta marfa si a vandut-o ulterior, TVA ar trebui calculata numai la acest ados.

Mai mult, aceste facturi sunt achitate in totalitate.

In ceea ce priveste prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, operatiunile de cumparare si ulterior de vanzare de produse metalurgice, realizate de SC S SRL sunt operatiuni taxabile. La vanzare se „taxeaza” prin TVA colectata datorata bugetului de stat si prin impozitul pe profitul realizat ca diferenta intre venituri si cheltuieli.

Organele de inspectie fiscala au invocat prevederile Hotararii Guvernului nr. 598/2002 fara sa precizeze articolul incalcat.

Organele de inspectie fiscala nu au precizat alineatul care se aplica din cele 8 existente la art. 60 din Hotararea Guvernului mai sus mentionata.

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

In conformitate cu instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, cheltuielile reprezinta sumele sau valorile platite ori de platit dupa natura acestora si care sunt aferente realizarii veniturilor.

Organele de inspectie fiscala pentru a stabili profitul impozabil si ulterior impozitul pe profit au stabilit un adaos comercial considerat egal cu profitul, ceea ce este imposibil.

Daca marfa nu a fost aprovizionata de la L ci de la alt intermediar, nu se poate stabili cu certitudine adaosul de 12,636% asa cum a fost stabilit de catre organele de inspectie fiscala, deoarece acesta s-ar fi distribuit pe doua sau mai multe societati.

Adaosul de 12,636% este diferenta dintre pretul producatorului si al utilizatorului final O, insa nu se poate stabili cine a intervenit in acest circuit al marfurilor si ce adaos comercial a practicat fiecare societate din acest lant.

Conform Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, calculul impozitului pe profit are in vedere date certe, respectiv venituri si cheltuieli si nu ipoteze de lucru.

In sustinerea contestatiei societatea invoca si prevederile Legii nr. 414/2002 si Hotararii Guvernului nr. 859/2002.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala din 12.02.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:**

Perioada supusa inspectiei fiscale: **12.12.2000 – 31.12.2006.**

Inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea calcularii, inregistrarii si virarii obligatiilor fata de bugetul de stat, urmare adresei Garzii Financiare si adresei Oficiului juridic.

Verificarea s-a efectuat in baza celor 12 facturi fiscale in copie, transmise de Garda Financiara.

***Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor:***

SC S SRL nedesfasurand activitate in anul 2000, incepand cu 01.09.2001 este platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor.

Pentru facturile din 15.10.2001 si din 11.11.2001, impozitul pe venitul microintreprinderilor este in suma de y lei. Pentru nevirarea la termen a acestui impozit au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

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

In perioada 01.01.2001 – 31.08.2001, SC S SRL a emis facturi catre SC O SRL, reprezentand vanzari de otel beton (produsele OB 37 si PC 52).

La stabilirea adaosului comercial aferent marfurilor vandute s-a considerat ca marfa ar fi fost cumparata de la SC L SA, luandu-se ca referinta preturile practicate de aceasta in perioada respectiva.

A fost luat in calcul pretul de 6.150 lei/kg pentru produsul OB 37 si pretul de 6.450 lei/kg pentru produsul PC 52.

Aceiasi cantitate din produsele OB 37 si PC 52 a fost livrata de catre SC L SA catre SC M SRL la o valoare de z lei, fara TVA.

In conditiile in care aceste marfuri ar fi fost livrate catre SC S SRL, ar rezulta ca adaosul comercial practicat la data efectuarii livrarii ar fi fost de 12,636%.

Adaosul comercial estimat practicat in anul 2001 a fost de 362.196 lei, rezultand impozit pe profit.

In perioada 01.01. – 31.12.2002, SC S SRL a vandut catre SC O SRL otel beton. Adaosul comercial estimat este in suma de w lei. Pentru impozitul pe profit aferent au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

### ***Referitor la taxa pe valoarea adaugata:***

Calculul TVA datorata bugetului de stat s-a efectuat in baza celor 12 facturi fiscale in copie puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre Garda financiara, facturi reprezentand vanzari de otel beton catre SC O SRL.

Pentru TVA inscrisa in aceste facturi au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Avand in vedere ca SC S SRL nu detine facturi pentru marfurile achizitionate nu se poate acorda drept de deducere prin estimare.

Conform adresei Directiei generale a finantelor, S.C. S S.R.L a fost radiata de catre Oficiul National al Registrului Comertului la data de 05.02.2007.

**III. Luând in considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se retin următoarele:**

Cauza supusa solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de solutionare a contestațiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestației formulată de S.C. S S.R.L., în condițiile în care decizia de impunere contestată a fost emisă la data de 12.02.2007, data la care societatea era radiată de către Oficiul Național al Registrului Comerțului.

**In fapt**, la data de 12.02.2007, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor – Activitatea de inspecție fiscală au întocmit decizia contestată, prin care au stabilit în sarcina S.C. S S.R.L obligații fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată, majorări de întârziere aferente, impozit pe profit, majorări de întârziere aferente, impozit pe veniturile microintreprinderilor și majorări de întârziere aferente.

Asa cum rezulta din adresa Direcției generale a finanțelor, S.C. S S.R.L a fost radiată de către Oficiul Național al Registrului Comerțului la data de 05.02.2007.

**In drept**, potrivit art. 16 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, *“raportul de drept procedural fiscal cuprinde drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal.”*

Referitor la subiectele raportului juridic fiscal, art. 17 din din același act normativ, precizează:

*“(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.*

*(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.”*

Potrivit art. 21 alin. (1) din actul normativ mai sus mentionat, *“creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.*

*(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:*

*a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale; [...].”*

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul și contribuabilul, respectiv persoana juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

Potrivit art. 41 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, *“societatea comercială este persoană juridică de la data înmatriculării în registrul comerțului.”*

Per a contrario, de la data la care societatea nu mai este înregistrată în registrul comerțului, respectiv de la data radierii acesteia, societatea comercială nu mai este persoana juridică cu toate consecințele ce decurg din acest fapt.

În consecință, având în vedere și prevederile pct. 107.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că *“titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii”* organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice în mod eronat au emis decizia de impunere din 12.02.2007, în situația în care S.C. S S.R.L a fost

radiata de catre Oficiul National al Registrului Comertului la data de 05.02.2007, conform adresei Directiei generale a finantelor publice.

In sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care precizeaza ca *“in situatia in care societatea comerciala este radiata organele fiscale se afla in imposibilitatea emiterii unei decizii de impunere”*.

In ceea ce priveste faptul ca printr-o adresa Directia generala a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala a transmis decizia de impunere contestata organelor de urmarire si cercetare penala, se retine ca prin constituirea ca parte civila in cadrul unui dosar penal pot fi valorificate constatarile organelor de inspectie fiscala inscrise in raportul de inspectie fiscala din 12.02.2007, daca exista indicii de savarsire a unor infractiuni pentru prejudiciul cauzat prin savarsirea faptelor penale.

In acest sens este si punctul de vedere al Directiei juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care precizeaza ca in astfel de situatii actiunea de inspectie fiscala poate fi *“valorificata numai prin constituirea ca parte civila in cadrul unui dosar penal, daca exista indicii de savarsire a unor infractiuni, pentru prejudiciul cauzat prin savarsirea acestor fapte penale”*.

Avand in vedere cele de mai sus, se va anula decizia de impunere din 12.02.2007, pentru sume reprezentând taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente, impozit pe profit, majorari de intarziere aferente, impozit pe veniturile microintreprinderilor si majorari de intarziere aferente, aceasta fiind emisa in sarcina unei societati comerciale radiata, respectiv care nu mai are calitatea de persoana juridica – subiect al raportului juridic fiscal al statului.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 16, art. 17, art. 21, 175 alin. (1), art. 176 alin. (2), art. 179, art. 180, art. 186 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

**DECIDE**



Anularea Deciziei de impunere din 12.02.2007 emisa de Directia generala a finantelor publice pentru sume reprezentând taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente, impozit pe profit, majorari de intarziere aferente, impozit pe veniturile microintreprinderilor si majorari de intarziere aferente, stabilite in sarcina S.C. S S.R.L.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.**