

**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 organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente, impozit pe veniturile microintreprinderilor, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente, impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

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 Codul de procedura fiscala, 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 taxa pe valoarea adaugata:

Suma pentru care s-a stabilit obligatia de plata a fost incasata de la S.C. Y S.R.L. si S.C. Z S.R.L. cu titlu de avansuri pentru plati in contul clientului. Astfel, rezulta partial ca intre aceste societati existau relatii de afaceri. Ex: contractul nr. 141/2002.

In baza acestor legaturi de afaceri au fost virate mai multe sume cu titlu de avans pentru a livra marfa. Insa, datorita faptului ca livrarile de marfa nu s-au mai efectuat, sau nu au mai putut fi efectuate,

in principal datorita scumpirii motorinei, cum, de altfel, se recunoaste si in procesul verbal, aceste sume au fost restituite, ori au fost compensate. Compensarea s-a efectuat impreuna cu S.C. Y S.R.L., o alta societate si S.C. Z S.R.L.

Prin urmare suma constituie avansuri pentru plati in contul clientului, pentru care societatea nu datoreaza TVA, potrivit art. 16 alin. (4) lit. c pct. 3 din Legea nr. 345/2002.

Constatarea organelor de control conform careia societatea nu are drept de deducere a TVA inscrisa in facturile din datele de 30.07.2002, 31.07.2002 si 31.08.2002 motivat de faptul ca nu exista contract intre S.C. X S.R.L. si S.C. Z S.R.L. este nereala si nu poate fi incadrata in dispozitiile art. 24 alin. (2) din Legea nr. 345/2002. Conform acestui articol nu s-a dat drept de deducere a TVA aferenta prestarilor de servicii care nu au legatura cu activitatea societatii. Or, chiar din cuprinsul procesului verbal rezulta ca S.C. Z S.R.L. a efectuat pentru S.C. X S.R.L. prestari de servicii constand in transporturi de combustibil. Alte prestari de servicii au reprezentat livrari de lemne, conform foilor de transport existente la S.C. Z S.R.L.

Pentru aceste transporturi au fost emise facturi fiscale si nu exista nici un act normativ care sa oblige societatea sa incheie contracte pentru transport sau sa retina in copie foile de transport ale prestatorului de servicii.

TVA in suma de a fost platita de S.C. Z S.R.L. la emiterea facturilor. Or, nu poate fi platita TVA de doua ori pentru acelasi serviciu, nu poate fi solicitata TVA pentru acelasi serviciu, atat de la S.C. Z S.R.L. cat si de la S.C. X S.R.L.

Conform dispozitiilor Legii nr. 15/1994 asupra mijlocului fix considerat de organele de control ca fiind vandut sub valoarea de achizitionare, societatea a aplicat metoda amortizarii accelerate si in evidenta contabila acesta avea valoarea de 50.000.000 lei plus TVA. Vanzarea mijlocului fix la valoarea de 67.787.000 lei deci peste valoarea contabila a fost corecta si organele de control nu puteau sa diminueze TVA pentru care societatea are drept de deducere.

In caz contrar se ajunge la concluzia ca pentru orice mijloc fix amortizat contribuabilii ar trebui sa colecteze TVA.

Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor:

Acest impozit a fost calculat in mod gresit intrucat eronat societatea a fost incadrata in categoria microintreprinderilor, nefiind depusa nici o cerere expresa din partea societatii in acest sens.

Prin urmare se impune calcularea impozitului pentru perioada 01.09.2001 - 31.12.2002 in functie de profitul realizat.

De altfel, societatea a fost verificata de mai multe ori, inclusiv pentru constatarea referitoare la TVA datorata (procesul verbal din octombrie 2002) fara a se constata nereguli din acest punct de vedere.

Referitor la impozitul pe profit:

a) Constatarea organelor de control referitoare la faptul ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobanzile si comisioanele bancare este eronata intrucat art. 9 din Legea nr. 414/2002, invocat de organele de control nu stabileste o astfel de interdictie. Societatea invoca prevederile art. 10 din legea mai sus mentionata.

Avand in vedere faptul ca 10% din veniturile societatii reprezinta suma aproximativa de 22.000.000.000 lei rezulta cu certitudine ca suma de 1.499.125.00 lei este deductibila fiscal.

In ceea ce priveste comisioanele bancare, acestea sunt deductibile fiscal deoarece au fost platite pentru activitatea societatii si nu exista dispozitii legale care sa interzica deducerea acestor cheltuieli din masa profitului impozabil.

De altfel, solutia organelor fiscale apare si ca nemotivata in drept, intrucat erau obligate sa indice litera de la art. 9 din Legea nr. 414/2002 pe care o considera aplicabila.

b) Organele de control au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand diferenta dintre valoarea de intrare neamortizata a unui mijloc fix si pretul de vanzare. Asa cum s-a precizat mai sus pentru mijlocul fix vandut societatea a aplicat metoda amortizarii accelerate si pretul de vanzare a fost mai mare decat valoarea sa din contabilitate si conform art. 11 din Legea nr. 414/2002, "cheltuielile privind amortizarea activelor corporale si necorporale sunt deductibile [...]".

c) Societatea contesta si neacordarea dreptului de deducere din masa profitului impozabil a diferentei dintre cheltuielile cu privire la achizitionarea mijloacelor fixe si pretul de vanzare al acestora pentru motivele mentionate la lit. b.

Constatarile organelor de control privind activitatea fictiva a societatii sunt eronate. Transporturile de motorina au fost reale. Este evident ca autoturismele aratate nu puteau fi folosite la transportul de motorina, acestea doar au insotit transporturile efective, facturile fiind semnate de soferii care insoteau transporturile.

In privinta implicarii in aceste transporturi, societatea precizeaza ca nu a fost decat intermediar, cu ajutorul caruia s-au putut realiza niste circuite perfect legale de plati interbancare, prin instrumente de plata, bilete la ordin scontate, ordine de plata, cec-uri, etc.

Pentru aceasta activitate comerciala organele de control puteau sa verifice in propria evidenta daca pentru transporturile

respective au fost intocmite documente de supraveghere fiscala conform dispozitiilor legale in materie.

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

Procesul verbal a fost intocmit in baza avizului de verificare si adresei emisa de Parchetul National Anticoruptie inregistrata la Directia generala a finantelor publice.

Perioada supusa verificarii: **29.09.2003 - 04.03.2004.**

Referitor la adresa emisa de Parchetul National Anticoruptie:

In perioada iulie - septembrie 2002, S.C. X S.R.L. figureaza ca a efectuat aprovizionari cu produse petroliere de la o anumita societate, care apar ca fiind livrate in aceeasi zi si in aceleasi cantitati catre S.C. Z S.R.L.

Cu privire la aceste operatiuni desfasurate de S.C. X S.R.L. in perioada mai sus mentionata, organele de control au procedat la obtinerea de date si informatii privind realitatea si legalitatea acestor operatiuni.

Urmare demersurilor efectuate, a rezultat ca operatiunile de aprovizionare produse petroliere efectuate de contestatoarele de la o anumita societate si livrate in aceeasi zi nu s-au desfasurat faptic, operatiunile nefiind reale, constatarea organelor de control avand la baza urmatoarele:

Cantitatile de motorina inscrise pe facturile fiscale emise de aceasta societate erau mult mai mari decat cantitatea maxima ce putea fi transportata cu mijloacele de transport respective si, de asemenea, anumite mijloace de transport inscrise pe facturile fiscale de livrare catre S.C.X S.R.L. fie nu au existat, fie nu puteau fi folosite la transportul de produse petroliere (autoturism Olcit Club, Dacia 1310).

Din notele explicative luate gestionarului si contabilului S.C. Z S.R.L. rezulta ca acestia au mentionat organelor de control ca nu au avut cunostinta de efectuarea factica a livrarilor de motorina de la S.C. X S.R.L., iar la rubricile "numele delegatului" si "semnatura de primire", continute de formularul factura fiscala, care ofera informatii cu privire la persoanele implicate in desfasurarea unor astfel de operatiuni, desi apar numele si semnatura acestora, gestionarul S.C. Y S.R.L. a relatat faptul ca nu are cunostinta si nu poate sa dea informatii cu privire la acest aspect si semnatura nu ii apartine, iar contabilul S.C. Z S.R.L. sustine ca facturile de livrare motorina de la S.C. X S.R.L. la S.C. Z S.R.L. au fost completate si semnate de aceasta la rugamintea si indrumarea administratorului S.C. X S.R.L. avand si calitatea de jurist la S.C. Z S.R.L.

In urma verificarii extraselor de cont si a documentelor de incasari si plati a rezultat ca societatea a realizat incasari din viramente efectuate de catre S.C. Z S.R.L. si S.C. Y S.R.L. cu ordine de plata care la rubrica "scopul platii" au inscrise mentiunile "contravaloare marfa sau sume datorate", respectiv "contravaloare motorina conform contractului", precum si incasari din contracte de credit de la BCR, credite care figureaza ca fiind pentru activitate curenta, respectiv descoperire cont, credite de scont girate cu cecuri barate primite si cu ordine de plata in curs de incasare.

Aceste incasari in contul curent au fost folosite pentru decontarea biletelor la ordin ajunse la scadenta emise de catre o anumita societate, rambursari de credite bancare, plati dobanzi si comisioane bancare, precum si pentru transferuri de sume catre S.C. Z S.R.L. si alte doua societati.

Sumele incasate prin contul curent deschis la BCR cu ordin de plata avand specificat ca scop al platii "contravaloare marfa" sau "sume datorate", precum si platile efectuate prin acelasi cont curent au fost inregistrate in evidenta contabila prin intermediul contului 411 - "clienti", respectiv 401 - "furnizori" in corespondenta cu contul 5121.3 - "banca BCR" reprezentand incasarea/plata acestora.

Incepand cu luna octombrie 2002, ca urmare a sumelor mari incasate de la S.C. Z S.R.L., respectiv plati efectuate catre alta societate fara a avea la baza documente (facturi fiscale) de livrare, respectiv de aprovizionare marfa pentru inchiderea contului 411, respectiv a contului 401 in corespondenta cu contul 5121.3 (debitor reprezentand incasari prin banca si creditor reprezentand plati prin banca) au fost create artificial articolele contabile:

411 "clienti" = 419 "clienti creditorii"

409 "furnizori debitori" = 401 "furnizori".

Din verificarea modului de inregistrare in contabilitate a sumelor incasate de la S.C. Z S.R.L. pentru facturi emise catre aceasta, respectiv a platilor efectuate catre alta societate s-a constatat ca anumite facturi au fost inregistrate ca fiind incasate, respectiv achitate de doua ori.

Urmare analizei efectuate de organele de control privind decontarile prin contul deschis la BCR, precum si asupra inregistrarilor in contabilitatea S.C. X S.R.L. a rezultat ca activitatea desfasurata de societate a fost de creare a unui mecanism financiar-bancar pentru obtinerea unor credite pe termen scurt.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Pentru suma incasata de la S.C. Z S.R.L. si de la S.C. Y S.R.L., pentru care nu au fost efectuate livrari de bunuri, organele de control au procedat la colectarea TVA aferenta acestei sume in

conformitate cu prevederile art. 16 alin. (1) si alin. (4) lit. b si c din Legea nr. 345/2002.

In perioada iulie-august 2002 au fost emise facturi fiscale de prestari servicii, S.C. Z S.R.L. avand calitatea de furnizor, iar S.C. X S.R.L. de cumparator.

Din controlul efectuat s-a constatat ca nu exista documente justificative din care sa se poata identifica natura serviciilor inscrise in facturile intocmite. Organele de control mentioneaza ca nu exista contracte incheiate intre cele doua parti sau orice alte documente in sustinerea cauzei. Ex: situatie de lucrari, foi de transport, deviz general, personal executie, etc.

Conform art. 24 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 nu poate fi dedusa TVA aferenta operatiunilor care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, motiv pentru care organele de control nu au acordat dreptul de deducere a TVA, conform prevederilor legale mentionate mai sus pentru TVA inscrise in facturile anterior precizate.

In luna mai 2001, societatea a achizitionat un autoturism Opel Corsa cu factura fiscala din 24.05.2001 in valoare de 100.000.000 lei din care TVA in suma de 19.000.000 lei, care a fost vandut in luna august 2001 cu factura fiscala in valoare de 67.300.000 lei din care TVA in suma de 12.787.000 lei.

Organele de control, conform prevederilor pct. 10 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 au constatat diminuarea TVA dedusa cu suma de 6.213.000 lei reprezentand diferenta dintre TVA dedusa si TVA colectata.

Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor:

S.C. X S.R.L., intrucat a fost infiintata in cursul anului 2001, nu a avut salariati in anul respectiv si a realizat o cifra de afaceri la 31.12.2001 de 87.678 mii lei s-a incadrat in prevederile art. 1 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 24/2001 fiind platitor de impozit pe veniturile microintreprinderii in perioada 01.09.2001 - 31.12.2002, urmand ca pentru anul 2003 sa se incadreze in categoria platitorilor de impozit pe profit, deoarece la sfarsitul anului 2002 a evidentiat venituri in suma de 177.392.009 mii lei reprezentand echivalentul in lei mai mare de 100.000 euro.

Impozitul datorat prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obtinute din orice sursa, respectiv asupra veniturilor inscrise in contul de profit si pierdere pentru microintreprinderi, conform art. 5 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 24/2001 este pentru perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 in suma de

2.660.879.994 lei, din care organele de control au constatat achitarea sumei de 16.847.329 lei.

Referitor la impozitul pe profit:

Determinarea cheltuielilor nedeductibile fiscal care au stat la baza stabilirii profitului impozabil, respectiv a pierderii fiscale s-a efectuat astfel:

Pentru anul 2001, la 31.08.2001 au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentand cheltuieli cu amenzi si majorari de intarziere, conform art. 4 alin. (6) lit. b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999, cheltuieli reprezentand diferenta dintre valoarea de intrare neamortizata a unui mijloc fix vandut si pretul de vanzare, conform art. 17 din Legea nr. 15/1994, republicata. Pentru anul 2001 a fost determinata pierdere fiscala.

La 31.03.2003 au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuieli cu dobanzi si comisioane bancare aferente creditelor primite de la BCR conform art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, cheltuieli cu amenzi conform art. 9 alin. (7) lit. b din Legea nr. 414/2002. La 31.03.2003 a rezultat impozit pe profit.

La 30.06.2003 au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu dobanzi si comisioane bancare aferente creditelor primite de la BCR conform art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, cheltuieli reprezentand diferenta dintre valoarea de intrare neamortizata a mijloacelor fixe vandute si pretul de vanzare al acestora, conform art. 17 din Legea nr. 15/1994, republicata, cheltuieli in suma de 800.000.000 lei aferente unui mijloc fix (teren) inregistrat in contabilitate fara document justificativ, in luna septembrie 2002 si vandut in luna iunie 2003, stabilite conform art. 9 alin. (7) lit. j din Legea nr. 414/2002 si cheltuieli cu amenzi conform art. 9 alin. (7) lit. b din Legea nr. 414/2002. La 30.06.2003 a rezultat impozit pe profit.

III. Printr-o adresa Directia generala a finantelor publice a transmis Parchetului National Anticoruptie procesul verbal de control contestat, intrucat aceasta institutie, printr-o adresa, a solicitat efectuarea verificarii financiar-fiscale la S.C. X S.R.L.

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 retine:

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 National Anticoruptie urmare adresei acestuia prin care se solicita efectuarea de verificari la societatile care au avut relatii cu cele la care administratorii care detin majoritatea partilor sociale sunt cercetati intr-un dosar de urmarire penala.

Au fost solicitate verificari cu privire la realitatea depunerilor de sume de bani in conturile societatii, sursa de provenienta a acestor sume, legalitatea aprovizionarii si desfacerii cu produse si modul de decontare a acestora, legalitatea documentelor financiar-contabile care au stat la baza restituirii de TVA, modul de justificare de catre administratorul societatii a sumei de bani ridicata in numerar, modul de constituire si declarare a veniturilor realizate pe baza raporturilor contabile periodice, legaturile comerciale existente intre firmele mentionate, actele normative incalcate, persoana sau persoanele raspunzatoare, sumele care nu au fost virate bugetului de stat si care sunt datorate in prezent.

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 săvârşirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]*”**

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

Aceasta interdependentă consta in faptul ca organele de control au transmis procesul verbal contestat organelor de urmarire si cercetare penala ca urmare a adresei Parchetului National Anticoruptie prin care s-a solicitat efectuarea unor verificari la S.C. X S.R.L. deoarece aceasta a avut relatii cu un grup de societati comerciale la care anumite persoane fizice care detin majoritatea partilor sociale sunt cercetate intr-un dosar de urmarire penala.

In urma cercetarilor efectuate in acest dosar, organele penale au constatat ca S.C. Z S.R.L., societate din cadrul celor cu care

S.C. X S.R.L., a avut relatii fiind in imposibilitatea obtinerii de noi credite bancare pentru derularea activitatii a contactat societati din afara grupului, printre care si S.C. X S.R.L., solicitand acestora obtinerea de credite pe termen scurt si transferarea sumelor obtinute prin creditare in contul societatilor din grup pe ordinele de plata fiind inscrisa mentiunea "sume datorate".

Pentru a putea efectua transferul creditelor bancare, societatile din afara grupului trebuiau sa justifice ordinele de plata, astfel au intocmit facturi fiscale fictive pentru livrari de motorina si utilaje.

La scadenta creditului, o alta societate din cadrul grupului sau in legatura cu grupul efectua plati catre societatea creditata, cu file cec, bilete la ordin, ordine de plata, ce reprezentau contravaloarea unor facturi fictive. La restituirea creditului, facturile fiscale aveau o valoare mai mare fata de cele intocmite de prima societate din cadrul grupului, diferenta reprezentand-o dobanda la credit si comisioanele bancare.

Facturile fiscale cu operatiuni fictive au fost folosite ca in baza lor sa se intocmeasca dispozitii de plata ca rulajul prin conturile societatilor deschise la BCR sa creasca, scopul final fiind obtinerea de credite.

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

Prioritatea de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea cauzei, motiv pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile pentru suma totala contestata, pana la rezolvarea aspectului penal, procedura administrativa urmand a fi reluata in conditiile legii.

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

DECIDE

Suspendarea solutionarii cauzei referitoare la suma totala contestata, 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.