

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 216 - 14.11.2006
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "C" S.R.L.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Garda Financiara - Sectia "O" cu privire la Rezolutia pronuntata de Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - serviciul teritorial "C" in dosarul nr. ... prin care s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinuitei "T" - asociat unic la S.C. "C" S.R.L..

Prin Decizia nr. 186/13.06.2003 s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de S.C. "C" S.R.L. impotriva procesului verbal de control din 23.04.2003 incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare - Sectia "O", urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Ulterior, prin Rezolutia din data de 22.02.2005 pronuntata in dosarul ..., Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - serviciul teritorial "C" a dispus "*scoaterea de sub urmarire penala a invinuitei "T" pentru infractiunile prevazute de art. 13 din Legea nr. 87/1994 si art. 25 raportat la art. 290 Cod penal cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal, in temeiul art. 10 lit. a) din Codul de procedura penala*".

Societatea contesta suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

I. Prin contestatia formulata, S.C. "C" S.R.L. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Societatea contestatoare arata ca detine "*acte contabile valide privind marfa, respectiv factura prin care s-au indicat datele de identificare a furnizorului, cantitatea, felul si valoarea marfii precum si*

documentul legal eliberat de directiile financiare de la sediul social al acestora din care rezulta ca societatile furnizoare sunt platitoare de taxa pe valoarea adaugata” si ca “nu avea cum sa cunoasca existenta sau inexistenta realitatii inregistrurilor din aceste acte”.

S.C. “C” S.R.L. sustine ca a desfasurat activitatea “pe baza principiului increderii” si ca nu “a existat vointa societatii de fraudare a legii pentru simplul motiv ca toate facturile au fost inregistrate, evidentiate si calculate in contabilitate”.

De asemenea, societatea arata ca “nu avea posibilitatea legala de a efectua verificari” asupra furnizorilor si ca buna credinta este dovedita si de faptul ca a solicitat “sa faca dovada ca au calitatea de platitor de T.V.A. desi facturile emise de aceste societati furnizoare aveau nominalizata o valoare a T.V.A. sub plafonul impus”.

In ceea ce priveste invocarea de catre organul de inspectie fiscala a art. 6 din H.G. nr. 831/1997, S.C. “C” S.R.L. sustine ca acesta se refera la “procurarea si utilizarea de formulare tipizate”, deci “la acele documente provenite de la alte persoane juridice despre care cumparatorul nu poate cunoaste daca au fost sau nu procurate pe cai legale”.

Societatea contestatoare sustine ca nici incadrarea in prevederile art. 7 alin. 7 lit. j) din Legea nr. 414/2002 nu este corecta intrucat “facturile fiscale contabilizate sunt conforme cu cele stabilite de lege”.

II. Prin procesul verbal din 23.04.2003, comisarii Garzii Financiare sectia “O” au constatat urmatoarele:

Verificarea a avut ca obiectiv realitatea operatiunilor de aprovizionare efectuate de S.C. “C” S.R.L. in perioada 01.01.2002 - 31.12.2002.

S.C. “C” S.R.L. este o societate comerciala cu capital privat care are ca principal obiect de activitate comertul.

In perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 societatea a inregistrat in evidenta contabila un numar de 136 facturi fiscale de aprovizionare care provin de la 34 societati furnizoare.

Organul de inspectie fiscala a constatat, urmare a verificarilor incrucisate, ca din cei 34 furnizori inregistrati pe cele 136 facturi de aprovizionare, un numar de 28 nu figureaza inregistrati la Oficiul Registrului Comertului, 3 societati au fost inregistrate la Oficiul Registrului Comertului dar au fost ulterior radiate, iar alte 3 figureaza inregistrate la data controlului.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca toate facturile de aprovizionare inregistrate de S.C. “C” S.R.L. “nu au fost achizitionate de societatile respective de la directiile generale ale

finantelor publice teritoriale si nici de la firmele autorizate care se ocupa cu distributia documentelor cu regim special din judetele respective, nefiind emise si inregistrate in evidentele contabile ale societatilor respective”.

Cele 136 facturi fiscale de aprovizionare “*nu sunt completate cu toate datele prevazute de imprimat, lipsind data emiterii facturii, seria si numarul actului de identitate a delegatului, numarul mijlocului de transport, semnatura de primire*”, achitarea acestora efectuandu-se in numerar.

Pentru cei 34 furnizori inscrisi in cele 136 facturi de aprovizionare, S.C. “C” S.R.L. detine 34 adrese din care rezulta ca cele 34 societati comerciale sunt inregistrate ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca “*o parte din aceste documente prezinta anumite neconcordanțe*”, cum ar fi adresa care se refera la S.C. “P” S.R.L. din care rezulta ca desi societatea s-a inregistrat la Oficiul Registrului Comertului in anul 2001 aceasta figureaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata din data de 10.01.2000, sau cea care atesta faptul ca S.C. “D” S.R.L. inregistrata la Oficiul Registrului Comertului in anul 1998, este platitoare de taxa pe valoarea adaugata din data de 11.03.1997.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. “C” S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila in perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 un numar de 136 facturi fiscale “*nereale*” ce au inscrisi la rubrica “Furnizor” societati comerciale “*fictive*”, incalcand astfel prevederile art. 6 din H.G. nr. 831/1997, art. 25 B lit. b) din O.U.G. nr. 17/2000 si art. 29 B lit. b) din Legea nr. 345/2002.

Valoarea totala a celor 136 facturi este de ... lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a constatat ca, in conformitate cu prevederile art. 19 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000, S.C. “C” S.R.L. a dedus “*in mod eronat prin inregistrarea in evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale nereale de la firme fictive*”, fapt pentru care a stabilit in sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente si penalitati.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, avand in vedere prevederile art. 4 alin. 3 lit. p) din O.G. nr. 70/1994 si ale art. 7 alin. 7 lit. j) din Legea nr. 414/2002, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei aferenta celor 136 facturi fiscale de aprovizionare nereale nu este deductibila fiscal, fapt pentru care S.C. “C” S.R.L. datoreaza impozit pe profit, majorari de intarziere si penalitati.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Cu privire la aspectele constatate in procesul verbal din 23.04.2003, se retine ca, intrucat acesta a facut obiectul cercetarii penale, contestatia formulata de societate a fost solutionata in prima instanta prin Decizia nr. 186/13.06.2003 emisa de Ministerul Finantelor Publice prin care s-a suspendat solutionarea cauzei pana la solutionarea laturii penale.

Prin Rezolutia din data de 22.02.2005 pronuntata in dosarul nr. ..., Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - serviciul teritorial "C" a dispus "scoaterea de sub urmarire penala a invinuitei "T" pentru infractiunile prevazute de art. 13 din Legea nr. 87/1994 si art. 25 raportat la art. 290 Cod penal cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal, in temeiul art. 10 lit. a) din Codul de procedura penala" intrucat "din probele administrate in cauza, a rezultat ca marfa inregistrata in facturile apreciate ca fiind fictive a fost efectiv aprovizionata si inregistrata in contabilitatea S.C. "C" S.R.L., fiind revanduta S.C. "CA" S.R.L. si apoi S.C. "RA" S.A."

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2002 - 31.12.2002.

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu a analizat realitatea operatiunilor evidentiata in cele 136 facturi fiscale de aprovizionare cu marfuri si implicatiile fiscale ale comercializarii marfurilor respective.

In fapt, comisarii Garzii Financiare sectia "O" au stabilit ca in perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 S.C. "C" S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila un numar de 136 facturi fiscale provenind de la 34 furnizori.

Urmare verificarii furnizorilor inscrisi in cele 136 facturi fiscale, in baza celor comunicate de Oficiului Registrului Comertului, organul de inspectie fiscala a constatat ca "un numar de 28 societati comerciale care sunt inscrise la rubrica <<Furnizor>> nu exista", "un numar de 3 societati comerciale care sunt inscrise la rubrica <<Furnizor>> au fost inregistrate la Oficiului Registrului Comertului din judetele respective dar in prezent sunt radiate" si "un numar de 3 societati comerciale care sunt inscrise la rubrica <<Furnizor>> exista inregistrate la Oficiului Registrului Comertului din judetele respective".

In ceea ce priveste provenienta celor 136 facturi fiscale, urmare raspunsurilor primite de la societatile autorizate in distribuirea documentelor cu regim special, organul de inspectie fiscala a stabilit ca acestea *“nu au fost achizitionate de societatile respective de la directiile generale ale finantelor publice teritoriale si nici de la firmele autorizate ... nefiind emise si inregistrate in evidentele contabile”* ale furnizorilor.

In baza celor constatate, respectiv a faptului ca *“S.C. “C” S.R.L. a inregistrat in perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 aprovizionari de marfuri de la un numar de 34 societati comerciale fictive (care nu exista) cu un numar de 136 facturi fiscale nereale”*, organul de inspectie fiscala a stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu marfa inregistrate in baza celor 136 facturi, calculand in sarcina societatii impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata suplimentare.

In aceste conditii se retine ca impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata suplimentare stabilite in sarcina S.C. “C” S.R.L. au rezultat ca urmare a investigarii aspectului formal al operatiunii de aprovizionare, respectiv din verificarea documentelor aferente acestei operatiuni.

Or, conform Rezolutiei din data de 22.02.2005 pronuntata in dosarul nr. ..., scoaterea de sub urmarirea penala a asociatului unic al S.C. “C” S.R.L. s-a bazat pe constatarea conform careia *“marfa inregistrata in facturile apreciate ca fiind fictive a fost **efectiv** aprovizionata si inregistrata in contabilitatea S.C. “C” S.R.L., fiind revanduta S.C. “CA” S.R.L. si apoi S.C. “RA” S.A.”*.

Se retine deci ca in pronuntarea Rezolutiei din data de 22.02.2005, Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - serviciul teritorial “C” a avut in vedere realitatea operatiunii de aprovizionare cu marfa chiar daca aceasta a fost reflectata in *“facturi apreciate ca fiind fictive”*, realitate ce a rezultat din *“probele administrate in cauza”*.

Fata de argumentele care au stat la baza emiterii Rezolutiei din data de 22.02.2005, se retine ca aceste aspecte vizand realitatea operatiunilor derulate cu marfa reflectata in facturile de aprovizionare nu se regasesc in procesul verbal contestat.

Astfel, organul de inspectie fiscala nu a verificat daca marfa aprovizionata in baza celor 136 facturi fiscale a intrat in gestiunea S.C. “C” S.R.L., daca aceasta a fost ulterior comercializata si, pe cale de consecinta, daca s-au efectuat toate operatiunile aferente vanzarii, respectiv scoaterea din gestiune, facturarea si inregistrarea de venituri.

De asemenea, se retine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca fiind nedeductibila fiscal intreaga valoare a celor 136 facturi fiscale de aprovizionare fara a avea in vedere, in cazul inregistrarii de venituri aferente acestor facturi, alocarea de cheltuieli corespunzatoare

asa cum prevede art. 4 (1) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, aplicabil in perioada supusa verificarii.

In drept, art. 4 (1) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, prevede ca *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”*, fapt ce conduce la concluzia ca, in cazul in care societatea contestatoare a inregistrat venituri aferente facturilor in cauza, se impune si recunoasterea cheltuielilor reale efectuate pentru realizarea acestor venituri.

In aceste conditii se impune verificarea operatiunilor comerciale efectuate de S.C. “C” S.R.L. care au la baza cele 136 facturi fiscale de aprovizionare in cauza, in sensul identificarii in componenta veniturilor inregistrate de societate in perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 a celor provenite din comercializarea marfurilor ce fac obiectul acestor facturi si implicatiile rezultate din comercializarea marfurilor respective.

Pentru considerentele de mai sus si conform prevederilor art. 9 (3) din O.U.G. nr. 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice modificata si aprobata prin Legea nr. 506/2001, in vigoare la data depunerii contestatiei, conform caruia *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă”*, procesul verbal nr. 1337/23.04.2003 urmeaza a fi desfiintat pentru capitolele referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit procesul verbal contestat a acelorasi impozite si taxe, vizand aceeasi perioada, reverificare care va urmari stabilirea realitatii operatiunilor desfasurate de societate.

De asemenea, echipa care va efectua reverificarea se va pronunta si asupra incidentei in speta a art. 6 din H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, conform caruia *“Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”*, avand in vedere sustinerea societatii contestatoare conform careia acestea *“nu se refera la formularele*

procurate si utilizate de S.C. "C" S.R.L. ci la acele documente provenite de la alte persoane juridice despre care cumparatorul nu putea cunoaste daca au fost sau nu procurate pe cai legale".

In consecinta, in temeiul art.5 alin.(2), art.7 si art. 9 (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, modificata si aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

DECIDE

Desfiintarea procesului verbal din 23.04.2003 pentru capitolele referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, urmand ca o alta echipa decat cea care a intocmit actul contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceleasi impozite si taxe, si pe aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 zile de la comunicare.

ANEXA LA DECIZIA nr. 216/14.11.2006

Procedura

***** NOU - neanalizarea realitatii operatiunilor de catre organul de inspectie fiscala in cazul furnizorilor fictivi**

