

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

**DECIZIA nr. \_\_\_\_ / \_\_\_\_ 2004**  
**privind solutionarea contestatiei formulata 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.

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei generale a finantelor publice- Directia controlului fiscal si are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, impozit pe profit si dobanzi aferente.

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 alin. 1 lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze cauza.

**I. Prin contestatia formulata, S.C. "X" S.R.L contesta partial masurile dispuse prin procesul verbal, precizand urmatoarele:**

*In ceea ce priveste impozitul pe profit:*

Referitor la stabilirea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2003 si pe primul trimestru al anului 2004, S.C. "X" S.R.L precizeaza ca in anul 2003 si respectiv in primul trimestru al anului 2004 nu s-a lucrat la

capacitatea maxima, dar cheltuielile reprezentand chirie, utilitati, salarii, etc. au ramas aceleasi de unde rezulta ca aceste cheltuielile inregistrate sunt aferente in totalitate veniturilor impozabile.

Referitor la modul in care s-a stabilit rata de profit de 5% ca urmare a compararii activitatii desfasurata de S.C. "X" S.R.L cu activitatea unei societati similare, respectiv S.C. Y S.R.L, societatea sustine ca nu i s-a prezentat o situatie efectiva a modului in care s-a facut compararea.

*In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata:*

Referitor la TVA colectata suplimentar, aferenta transmiterii proprietatii bunurilor vandute prin contractul din 29.05.2003, societatea precizeaza ca a incheiat contractul din data de 01.10.2003 cu S.C. X din tara "I", scopul acestuia fiind anulara contractului din 29.05.2003, intrucat vanzarea efectiva a bunurilor ce au facut obiectul acestui contract nu s-a realizat.

In acest sens, societatea precizeaza ca obiectul contractelor este acelasi, partile implicate sunt aceleasi iar pretul in scris este de asemenea acelasi.

Totodata, societatea precizeaza ca in lunile noiembrie si decembrie 2003 a vandut aceleasi bunuri unor alte societati, emitand factura fiscala cu TVA, operatiune la care organul de control nu a facut nici o referire prin procesul verbal contestat, astfel incat in mod eronat s-a dispus colectarea de doua ori a taxei pe valoarea adaugata pentru vanzarea efectiva doar o singura data a acelasii bunuri.

Referitor la TVA aferenta avansurilor incasate de la S.C. W S.R.L si de la S.C. C S.R.L si pentru care contestatoarea nu a emis facturi fiscale si nu a colectat TVA aferenta, S.C. X S.R.L precizeaza ca organele de control in mod eronat au aplicat cota de 19% in loc de 15,966%.

De asemenea, societatea precizeaza ca desi nu a colectat TVA in momentul incasarii sumelor, totusi a emis facturi pentru aceste avansuri in lunile noiembrie si decembrie 2003, cu TVA aferenta, iar potrivit legislatiei in vigoare, la emiterea facturilor definitive se anuleaza TVA calculata la avansurile incasate.

II. Prin procesul verbal din 04.06.2004, organele de control ale Directiei generale a finantelor publice - Directia controlului fiscal au constatat urmatoarele:

*Referitor la impozitul pe profit:*

Perioada supusa verificarii: iunie 2003 - martie 2004

Organele de control au constatat ca in perioada verificata societatea a inregistrat pierderi, urmare a inregistrarii unor cheltuieli mai mari decat veniturile realizate, nefiind corelate preturile de vanzare cu costurile de productie.

Drept urmare, in baza prevederilor art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente anului 2003 si aferente primului trimestru al anului 2004.

De asemenea, in baza prevederilor art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile cap. IV din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, organele de control au procedat la estimarea valorii de piata a tranzactiilor utilizand metoda cost-plus, stabilind o rata de profit de 5% ca urmare a compararii activitatii desfasurata de S.C. X S.R.L cu activitatea unei societati similare si anume S.C. Y S.R.L care la data de 31.12.2001 a realizat o rata de profit de 5%.

Astfel, la data incheierii procesului verbal organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar si dobanzi aferente.

*Referitor la taxa pe valoarea adaugata:*

Prin procesul verbal de control anterior, s-a stabilit TVA colectata suplimentar aferenta transmiterii proprietatii bunurilor vandute prin contractul din 29.05.2003 incheiat cu "X" din tara "I" si pentru care societatea contestatoare nu a prezentat documente de export.

Ulterior, societatea contestatoare, in baza contractului din data de 01.10.2003 incheiat cu "X" din tara "I" reintra in posesia bunurilor ce au facut obiectul contractului din 29.05.2003, organele de control constatand ca prin inregistrarea in contabilitate a acestei operatiuni societatea a anulat in mod nejustificat TVA colectata anterior.

Astfel, intrucat s-a constatat ca bunurile comercializate nu au parasit teritoriul Romaniei, pentru acestea nefiind intocmite formalitati vamale de export si respectiv de import, organele de control au stabilit ca au fost incalcate prevederile art. 24 din Legea nr. 345/2002 privind TVA, republicata si au stabilit o TVA datorata bugetului de stat.

S-a constatat, de asemenea, ca in anul 2003 societatea a incasat avansuri de la S.C. W S.R.L si de la S.C. C S.R.L pentru care nu a emis facturi si nu a colectat TVA.

Organele de control au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 16 din Legea nr. 345/2002 privind TVA, republicata si au calculat TVA colectata suplimentar.

Astfel, la sfarsitul perioadei verificate s-a stabilit in sarcina societatii TVA de plata suplimentara, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

**III. Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate atat de contestatoare cat si de organele de control, se retin urmatoarele:**

1. Referitor la sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intaziere aferente, 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 constatările referitoare la operatiunile desfasurate in baza contractului de vanzare-cumparare intocmit in data de 01.10.2003 au fost inaintate organelor de urmarire si cercetare penala.

**In fapt**, prin nota de constatare din data de 05.05.2004, organele de control au constatat ca la verificarea anterioara s-a stabilit ca in data de 29.05.2003, conform contractului de vanzare - cumparare o serie de utilaje si echipamente aflate in patrimoniul S.C. "X" S.R.L., au fost vandute catre "X" din tara "I", operatiune inregistrata din punct de vedere contabil ulterior controlului. Aceste mijloace fixe nu au parasit teritoriul Romaniei, ramanand conform pct. 3.3 din contractul mentionat mai sus "la dispozitia vanzatorului cu statut juridic de imprumut de folosinta cu titlu gratuit, pana la comunicarea solicitarii scrise a cumparatorului de transmitere a acestora in Italia, tara unde cumparatorul isi are sediul social".

Organele de control au stabilit la momentul verificarii anterioare ca TVA aferenta tranzactiei mai sus mentionata, era exigibila la momentul transmiterii dreptului de proprietate, respectiv in data de 29.05.2003, stabilind suplimentar TVA de plata.

Urmare verificarii efectuata prin nota de constatare din data de 05.05.2004, s-a constatat ca prin contractul de vanzare-cumparare din data de 01.10.2003 mijloacele fixe ce au facut obiectul tranzactiei mai sus precizata au reintrat in posesia S.C. "X" S.R.L., iar in evidenta contabila a societatii aceasta operatiune a anulat TVA colectata anterior. Societatea si-a majorat in mod nejustificat TVA de recuperat fara a avea la baza documente fiscale.

In luna decembrie 2003, S.C. "X" S.R.L. revinde mijloacele fixe care au facut obiectul tranzactiilor anterioare alaturi de alte obiecte de inventar catre S.C. W S.R.L. evidentiind venituri si colectand TVA.

Aceasta operatiune a generat pentru S.C. X S.R.L. TVA de recuperat ce a fost solicitata spre rambursare de la bugetul de stat.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca instrainarea de active poate genera riscuri in recuperarea datoriilor societatii catre bugetul de stat, organele de control au constatat ca aceste aspecte ar putea intruni elementele constitutive ale infractiunii de evaziune fiscala.

Printr-o adresa, nota de constatare intocmita in data de 05.05.2004 a fost inaintata Inspectoratului de Politie in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazuta de Legea nr. 87/1994, republicata.

Prin procesul verbal contestat, TVA de plata a fost determinata si pe baza constatarilor cuprinse in nota de constatare din data de 05.05.2004 care a fost inaintata organelor de cercetare penal, asa cum s-a precizat mai sus.

**In drept**, art. 183 alin.(1) lit.a din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata 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, organele de control constatand ca societatea a inregistrat in evidenta contabila operatiuni comerciale ce nu au avut la baza documente justificative, in scopul diminuării taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat.

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 sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intaziere aferente, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu prevederile art. 183 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

2. Referitor la sume reprezentand impozit pe profit si dobanzi aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de control au procedat legal la estimarea valorii de piata a tranzactiilor, in conditiile in care contestatoarea inregistreaza pierdere fiscala prin necorelarea preturilor de vanzare practicate cu nivelul costurilor de productie.

**In fapt**, prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat ca societatea a prezentat in mod repetat pierdere fiscala, nejustificata in raport cu activitatea desfasurata, respectiv productie de tesaturi din bumbac si din fire tip bumbac in sistem lohn, urmare inregistrarii unor cheltuieli mai mari decat veniturile realizate.

De asemenea, pentru perioada iunie - decembrie 2003 organele de control au procedat la estimarea valorii de piata a tranzactiilor derulate de S.C. "X" S.R.L aplicand in acest sens prevederile art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile cap. IV pct. 27.4 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit si stabilind o rata de profit de 5%, ca urmare a compararii activitatii desfasurate de S.C. "X" S.R.L cu activitatea unei societati similare, respectiv S.C. T S.R.L.

**In drept**, art. 7 alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit precizeaza:

***"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adaugă cheltuielile nedeductibile [...]"***, iar art. 9 din acelasi act normativ prevede:

***"(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile."***

Tinand cont de prevederile legale de mai sus si analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca organele de control nu au intocmit o situatie clara a naturii cheltuielilor inregistrate de societate pe anul 2003 si in primul trimestru al anului 2004 pentru a se stabili in ce masura nu sunt acestea aferente veniturilor impozabile obtinute de societate si, de asemenea, in procesul verbal de control nu se precizeaza clar motivele care au condus la neacordarea deductibilitatii acestor cheltuieli.

Referitor la metoda folosita de organele de control pentru estimarea valorii de piata a tranzactiilor, ca urmare a faptului ca "nu sunt corelate preturile de vanzare cu costurile de productie", art. 27 alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit prevede:

***"In vederea determinării obligatiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla si de a recalcula adecvat profitul impozabil si impozitul de plată pentru:***

***a) operatiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;***

***b) operatiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociatilor, actionarilor sau persoanelor ce actionează în numele acestora;***

***c) datoriile asumate de contribuabili în contul unor împrumuturi făcute sau garantate de actionari, asociati ori de persoanele care actionează în numele acestora, în vederea reflectării reale a operatiunii;***

***d) distribuirea, împărțirea, alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între 2 sau mai multi contribuabili ori acele operatiuni controlate, direct sau indirect, de persoane care au interese comune, în scopul prevenirii evaziunii fiscale si pentru reflectarea reală a operatiunilor.***

Alin. (2) al articolului mai sus invocat precizeaza faptul ca "***in cazul tranzactiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzactiilor***", iar alin. (4) prevede faptul ca "***la estimarea valorii de piață a tranzactiilor vor fi utilizate următoarele metode:***

***[...]***

***b) metoda cost-plus, în care pretul obisnuit al pietei trebuie determinat ca valoare a costurilor principale mărite cu o rată de profit similară domeniului de activitate al contribuabilului***

Prin urmare, avand in vedere aceste prevederi legale se retine ca metodele privind estimarea valorii de piata a tranzactiilor se utilizeaza "in cazul tranzactiilor dintre persoane asociate".

In acelasi sens sunt si prevederile pct. 27.4 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit care precizeaza:

**"Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane aparținând aceluiași grup, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a preturilor față de entități care nu aparțin aceluiași grup. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o rată de profit care este normală pentru domeniul de activitate al contribuabilului. Rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus poate fi considerat pretul de piață al tranzacției controlate.**

**Acolo unde mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de entități aparținând aceluiași grup, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei entități aparținând aceluiași grup.**

**Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi rezonabil stabilit prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o întreprindere independentă."**

Astfel, analizand prevederile legale de mai sus rezulta ca aceasta metoda se utilizeaza **"în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane aparținând aceluiași grup"**.

In vederea solutionarii contestatiei, printr-o adresa s-a solicitat organelor de control sa precizeze temeiul legal in baza caruia au procedat la estimarea valorii de piata si prezentarea motivelor pe care se bazeaza incadrarea facuta, avand in vedere ca estimarea se realizeaza numai in cazurile strict si expres prevazute de lege.

Urmare acestei solicitari, organele de control invoca acelasi temei legal din procesul verbal fara a motiva incadrarea facuta.

Or, organele de control, prin procesul verbal de control contestat au utilizat aceasta metoda stabilind o rata de profit de 5%, prin compararea activitatii desfasurata de S.C. "X" S.R.L cu activitatea unei alte societati, respectiv S.C. T S.R.L fara sa precizeze daca societatea avea legatura cu aceasta si daca apartineau aceluiași grup.

Totodata, prin procesul verbal de control contestat, organele de control au constatat ca societatea a inregistrat "pierdere nejustificata", "urmare inregistrarii unor cheltuieli mai mari decat veniturile", fara a prezenta clar motivele in baza carora nu au fost admise la deducere aceste cheltuieli si fara a efectua o analiza din care sa rezulte daca in costul produselor se regasesc cheltuielile efectuate de societate si daca acestea sunt sau nu aferente veniturilor.

Avand in vedere ce de mai sus, se retine ca organele de control puteau invoca prevederile pct. 27.4 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002, mai sus citat, numai in conditiile in care se constata ca S.C. "X" S.R.L avea legatura cu S.C. T S.R.L si apartineau aceluiasi grup si dupa efectuarea unei analize a costului produselor.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum si prevederile art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se va desfiinta actul de control pentru capitolul privind impozitul pe profit si dobanzile aferente "urmand să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 7, art. 9, art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile art. 183 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## **DECIDE**

1. Suspendarea solutionarii cauzei pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intaziere aferente pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, 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, potrivit art. 183 din Ordonanta Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pentru solutionarea cauzei in functie de solutia adoptata.

2. Desfiintarea capitolului din procesul verbal contestat pentru sume reprezentand impozit pe profit si dobanzi aferente, urmand să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare, aceeasi perioada si acelasi tip de impozit.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.**