

DECIZIA NR. .. din 2005

privind modul de soluționare a contestației formulate de....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, asupra contestației formulate de , înaintată prin poșta conform otampilei de pe plicul anexat la dosarul cauzei.

Contestația are ca obiect impozit pe profit , majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit , taxa pe valoarea adăugată și dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere și respectiv raportul de inspecție fiscală încheiat de organele de control ale Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, anexa la acesta, primite de petenta conform confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de administratorul societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.176 alin.1 și condițiile prevăzute la art. 175 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG nr. 92/2003 republicată .

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.174 alin.(1) și art. 178, alin.1 lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 republicată Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de...

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă impozit pe profit , dobânzi și majorări aferente motivând următoarele :

Petenta susține că în mod eronat organul de control a considerat că suma înregistrată în contul 628, reprezentând lucrări de reparații efectuate în luna iunie 2002, este cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil deoarece nu a identificat factura emisă societății prestatoare, situație de lucrări, deoarece lipsa acestor documente nu a fost adusă la cunoștința reprezentanților societății nici în timpul verificării, nici la discuția finală.

Petenta arată că factura în cauză se află la dosar, însă organul de control nu a luat-o în considerare.

Petenta susține că pe factura este înscris eronat " avans lucrări reparații " ele fiind efectuate în fapt, lucru dovedit cu procesul verbal de recepție .

Petenta menționează că în mod eronat organul de control consideră că este nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru faptul că nu au fost identificate venituri suplimentare realizate prin majorarea chiriilor sau prin facturarea acestor cheltuieli la locatari, deoarece cheltuielile cu reparațiile reprezintă cheltuieli efectuate în vederea menținerii caracteristicilor inițiale, cheltuieli suportate de proprietar și care în mod cert va obține venituri după efectuarea cheltuielilor.

Petenta susține că în mod eronat organul de control a majorat profitul impozabil pe motiv că nu a fost identificat deviz, situații de lucrări și nu a fost facturată la locatari, deoarece așa cum s-a arătat anterior acestea reprezintă cheltuieli efectuate în vederea menținerii caracteristicilor inițiale pe durata folosirii lor și a funcționării cu posibilități cât mai apropiate de cele standard. Cheltuieli ce sunt suportate de proprietar și care în mod cert va obține venituri

Petenta arata ca a pus la dispoziția organului de control actul din care reiese denumirea serviciilor executate și felul lucrurilor.

Petenta susține ca în mod eronat organul de control a apreciat ca suma înscrisă în factura este cheltuiala nedeductibilă fiscal, pentru motivele arătate anterior. Petenta arata ca explicația de pe factura, respectiv " materiale și produse " aparține furnizorului, însă pentru suma înscrisă pe factura au fost prezentate devize și proces verbal de recepție.

Petenta mai arata ca suma a fost refacturată către societatea X, deoarece " reprezintă reparații ce se încadrează la reparații curente, fără de care nu se putea desfășura activitatea, refacturare de care organul de control nici nu amintește".

Petenta arata ca faptul ca în registrul jurnal a fost trecut un alt număr de factura dar ca valoarea este aceeași, nu justifică opinia organului de control de a considera nedeductibilă fiscal suma înscrisă în factura.

Petenta contestă **taxa pe valoarea adăugată** și dobânda aferentă motivând următoarele :

Petenta arata ca faptul ca în registrul jurnal a fost trecut un alt număr de factura dar ca valoarea este aceeași, nu justifică opinia organului de control de a considera nedeductibilă TVA. De asemenea, petenta arata ca nedeductibilitatea TVA este motivată din aceleași considerente arătate anterior, respectiv lipsa devizelor și nefacturarea către locatari, ori aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli ce trebuie să fie suportate de proprietar.

Petenta susține ca în mod nejustificat organul de control nu a dat drept de deducere a TVA pentru motivul ca " în jurnalul de cumpărări și în pagina jurnal din decembrie 2003 în dreptul sumei a fost înscrisă o altă explicație", deoarece a fost prezentată factura în original cu aceiași valoare care da drept de deducere a TVA.

Petenta susține ca în mod eronat organul de control nu a acordat drept de deducere a TVA deoarece a prezentat factura în original fiind vorba, de fapt de o altă sumă.

B. Din actul de control contestat rezulta următoarele:

Impozit pe profit

Verificarea a fost efectuată în baza OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, Legii 414/2002 privind impozitul pe profit, HGR 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, Legea 571/2003 privind Codul fiscal, HGR 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal și a cuprins perioada 01.04.2002 - 30.06.2004

Organele de control au constatat ca suma, înregistrată de agentul economic în contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " nu este deductibilă la calculul profitului impozabil deoarece nu a fost identificată factura fiscală emisă către societatea prestatoare , nu a fost identificat nici un deviz, situație de lucrări, care să reflecte denumirea serviciilor prestate și de care să fi beneficiat societatea verificată, cantitățile, prețurile unitare, valorile totale. Astfel organele de control au considerat ca suma în cauză nu este cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art. 4 alin. 6 lit. m din OG 70/1994 și HGR 402/2000 adoptată în baza art. 35 alin. 1 din OG 70/1994. De asemenea organul de control menționează ca suma reprezintă baza impozabilă pentru profitul impozabil la 30.06.2002 în conformitate cu prevederile art. 4 alin. 1 din OG 70/1994 .

Totodată, în actul de control se menționează ca la verificare nu au fost identificate venituri suplimentare realizate ca urmare a majorărilor cheltuielilor cu alte servicii executate de terți, nici prin majorarea chiriilor nici prin recuperarea prin facturare a contravalorii acestor cheltuieli de la locatari sau de la locatori.

Suma a fost considerată de organul de control cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu art. 4 alin. 6 lit. m din OG 70/1994 .

Organul de control a constatat ca în luna iulie 2002, agentul economic a introdus pe cheltuieli suma reprezentând obligații de plată față de societatea X și societatea Y fără să existe deviz, situație de lucrări care să reflecte denumirea serviciilor prestate de societatea X și de care să fi beneficiat societatea verificată , cantitățile , prețurile unitare , valorile totale .

În susținerea caracterului deductibil al sumei înscrisă în factura emisă de societatea Y agentul economic a prezentat un proces verbal de recepție în calitate de executant ce o are societatea X și nu societatea Y așa cum este înscris în factura în cauză.

Totodată, organul de control menționează că la reverificare nu au fost identificate venituri suplimentare realizate ca urmare a majorării cheltuielilor cu alte servicii executate de terță nici prin majorarea chiriilor nici prin recuperarea prin facturarea contravalorii acestor cheltuieli de la locatari sau de la locatori.

Prin urmare, suma a fost considerată de către organul de control cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu art. 9 alin. 1 din Legea 414/2002, coroborat cu art. 7 alin. 1 din același act normativ.

Pentru anul 2003, organul de control a diminuat pierderea înregistrată de agentul economic cu următoarele :

- suma înscrisă în factura emisă pentru lucrări de reparații și întreținere la un complex, constatând că nu au fost respectate prevederile art. 9 alin.1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit precum și prevederile HGR 704/1993 pentru aprobarea unor măsuri de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991 .

- suma conform facturii emise de societatea X, consemnată în Jurnalul de cumpărări și în Registrul jurnal pe luna noiembrie 2003. Pentru justificarea sumei, agentul economic a prezentat organului de control o factura cu alt număr.

- suma, conform facturii emise de societatea Z reprezentând lucrări de reparații, consemnată în Jurnalul de cumpărări și în Registrul jurnal pe luna decembrie 2003. Pentru justificarea sumei, agentul economic a prezentat organului de control factura pe care era menționat " contravaloare avans chirie f-ca de mobilă conform contractului ". De asemenea nu au fost identificate devize, situație de lucrări care să reflecte denumirea serviciilor prestate de societatea X sau societatea Z. Astfel organele de control au constatat că au fost încălcate prevederile art. 9 alin. 1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și art. 9 alin.7 lit j din același act normativ .

- suma înregistrată de agentul economic în contul 472 " Venituri înregistrate în avans" fără a include suma în calculul profitului impozabil.

A rezultat astfel un impozit pe profit suplimentar în suma, pentru care au fost calculate majorări de întârziere conform art. 13 din OG 11/1996 și dobânzi conform art. 13 din OG 61/2002 și conform art. 108 - 109 din OG 92/2003 privind codul de procedura fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, HGR 401/2000, Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, HGR 598/2002, Legea 571/2003 privind Codul fiscal, HGR 44/2004, OMF 1846/2003 și a cuprins perioada 01.05.2002 - 31.08.2004.

Organul de control nu a acordat drept de deducere a TVA constatând că nu au fost respectate prevederile art. 24 alin.1 lit. a din Legea 345/2002, în sensul că nu există document justificativ în baza căruia agentul economic să exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, organul de control nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, deoarece nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

A fost astfel stabilit un debit suplimentar reprezentând TVA, iar pentru neachitarea căruia au fost calculate dobânzi conform art. 108 - 109 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

II. Luând în considerare constatările organului de control, susținerile petentei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe profit în suma lei și la dobânzile /majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de lei

În ceea ce privește suma de lei, suma de lei, suma de lei, suma de lei și suma de lei, considerate de organul de control drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În fapt, în luna iunie 2002, agentul economic a înregistrat în contabilitate în debitul contului 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " suma reprezentând obligație de plată față de societatea X pentru care nu a prezentat organului de control nici un document justificativ.

În susținerea contestației, societatea verificată a prezentat proces verbal de recepție încheiat între aceasta și societatea X în care este menționat :

" Azi, data de mai sus, am procedat la efectuarea recepției calitative și cantitative a lucrurilor de reparații, renovări, îmbunătățiri contractate, pentru suprafața de mp la spațiu".

În luna iulie 2002, societatea a înregistrat în contabilitate, în contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " suma totală, în baza fact. emisă de societatea X, reprezentând lucrări de reparații și în baza fact. emisă de societatea Y pentru suma, reprezentând reparații, igienizare și întreținere .

În luna august 2003, societatea a înregistrat în contabilitate în contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți ", suma totală , în baza fact. emisă de societatea X, reprezentând lucrări de reparații și întreținere .

În timpul controlului, societatea nu a prezentat organului de control devize, sau situații de lucrări pentru justificarea cheltuielilor efectuate.

Totodată, în trimestrul IV 2003, societatea a înregistrat în contabilitate în contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " , reprezentând obligație de plată față de societatea X pentru lucrări de reparații efectuate conform facturii.

Pentru justificarea operațiunii în cauza agentul economic a prezentat organului de control factura .

Sumele de mai sus au fost considerate de agentul economic drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, art. 4 din OG 70/1994 republicată, privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare precizează :

" (1) Profitul impozabil se calculează ca diferența 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 pentru realizarea acestora , dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor.[...]

(6) În înțelesul alin.1 cheltuielile nedeductibile sunt :[...]

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991 cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ " .

Aceste prevederi legale sunt menționate și la art. 7 alin.1 ; art. 9 alin.1 și alin.7 lit. r din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit .

În baza reglementărilor legale menționate mai sus, rezultă că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile înregistrate în baza unor documente justificative care să ateste veridicitatea operațiunilor efectuate. Totodată, potrivit prevederilor legale menționate, platitorii de impozit pe profit trebuie să facă dovada că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obținute sub sancțiunea considerării lor ca nedeductibile.

Potrivit Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit emise în explicarea art. 4 alin. 6 din ordonanța, aprobate prin HGR 402/2000 coroborate cu prevederile pct. 9.14 din HGR 859/2002, în cazul cheltuielilor cu serviciile executate de terți este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție , precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, timpul consumat.

Totodată, verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de

Din actele și documentele existente la dosarul cauzei rezulta că în susținerea caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate, petenta nu a prezentat fie facturi fiscale, fie situații ale lucrărilor prestate, procese verbale de recepție prin care să se rețină calitatea lucrărilor executate de firma care a asigurat personalul specializat, orice alte documente din care să rezulte date certe referitoare la serviciile prestate, tarifele percepute, timpul consumat etc. Singurele documente prezentate de petenta sunt 3 facturi fiscale emise de societatea X și 2 facturi emise de societatea Y și **procesul verbal de recepție în care nu se precizează elemente cu ajutorul cărora să se poată cuantifica prestarile de servicii executate, nu justifică deductibilitatea cheltuielilor din profitul impozabil.**

Ca urmare, nu s-a reținut motivația contestatoarei potrivit căreia anexează documente ce privesc situația concretă a serviciilor prestate de societatea X și societatea Y ce "dovedesc pe deplin netemeinicia punctului de vedere al organelor de control" întrucât documentele anexate nu conțin datele necesare pentru dovedirea serviciilor prestate.

Totodată, faptul că petenta a depus în susținerea caracterului deductibil al cheltuielilor, factura emisă de societatea X nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece pe lângă faptul că nu este vorba de aceeași factură înscrisă în registrele de contabilitate nici nu este însoțită așa cum arată mai sus, de documente care să conțină date certe referitoare la serviciile prestate.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia caracterul deductibil al cheltuielilor cu lucrările de reparații și întreținere este determinat de existența contractului de prestări servicii încheiat cu societatea X, s-a reținut că pentru stabilirea caracterului deductibil al acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil petenta trebuia să probeze că acestea sunt aferente veniturilor obținute, pe baza de documente, care să ateste punerea în executare a contractului și să cuprindă, cu relevanță pentru cauza de față, natura și conținutul operațiunii patrimoniale precum și efectele obținute ca urmare a realizării unor astfel de cheltuieli, potrivit prevederilor legale.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus se reține că în mod corect organele de control au considerat că sumele în cauză sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și pe cale de consecință în mod corect au stabilit impozitul pe profit debit suplimentar, contestația petentei pentru acest capăt de cerere aparând ca neântemeiată.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi și majorări, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi /majorări de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit că datorat debitul reprezentând impozit pe profit, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și dobânzile /majorările de întârziere aferente debitului care le-a generat, contestația aparând ca neântemeiată și la acest capăt de cerere.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, în suma de lei și în suma de lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în luna noiembrie 2003 societatea a înregistrat în Jurnalul de cumpărări și în Registrul Jurnal, existente în copie la dosarul cauzei, factura, emisă de societatea X reprezentând lucrări reparații, cu TVA aferent.

Pentru justificarea operațiunii în cauză agentul economic a prezentat la data de 29.10.2004, factura, existentă în copie la dosarul cauzei, cu aceiași valoare.

În luna decembrie 2003, societatea a înregistrat în Jurnalul de cumpărări și în Registrul Jurnal, factura reprezentând "lucrări reparații" cu TVA aferent, emisă de societatea Y.

Tot în luna decembrie 2003, societatea a înregistrat în Jurnalul de cumpărări și în Registrul Jurnal factura emisă de societatea Y reprezentând "ferestre simple", cu TVA aferent.

Prin adresa, existentă în copie la dosarul cauzei, referitor la faptul că pentru sumele în cauză societatea nu deține documente legale în original, administratorul societății menționează:

" Pentru sumele menționate s-au solicitat copii ale facturilor de la furnizori (nu se

Pentru justificarea deducerii TVA agentul economic a prezentat la data de 29.10.2004, factura , existenta în copie la dosarul cauzei, cu aceeași valoare dar cu mențiunea “ cval avans chirie fca mobila cf ctr. nr. ”.

Pentru justificarea deducerii TVA agentul economic nu a prezentat nici în timpul controlului oi nici în susținerea contestației formulate factura fiscala.

În drept, art.24 alin.1 lit a din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , care precizeaza :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata orice persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu urmatoarele documente:

a) pentru deducerea prevazuta la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de catre persoane impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata;"

Din cele de mai sus rezulta ca este absolut obligatoriu ca pentru exercitarea dreptului de deducere persoanele impozabile sa dețină facturi fiscale sau alte documente legal aprobate , completate conform prevederilor legale.

Totodata, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilitații nr. 82/1991, înscrisurile în care se consemneaza operațiunile patrimoniale, completate cu toate elementele, oi care dobândesc astfel calitatea de documente justificative, se înregistreaza periodic, cronologic oi sistematic în registre de contabilitate ce sunt documente contabile obligatorii oi care constituie proba în litigii.

Mai mult decât atât, absența registrelor de contabilitate sau neținerea regulata a acestora, lipseote agenții economici de mijloacele de proba în relațiile cu organele fiscale oi da posibilitatea acestora de a stabili obligatiile față de bugetul statului , fara a ține seama de datele din contabiliate.

Astfel, întrucât petenta nu a pus la dispoziția organului de control(oi nici a organelor de soluționare) factura fiscala înscrisa în Registrul Jurnal, în baza careia a dedus TVA , în mod corect organele de control au considerat ca petenta nu are drept de deducere pentru aceasta suma.

Totodata, având în vedere faptul ca în justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata petenta a pus la dispoziția organelor de control facturi fiscale cu numere diferite decât cele înregistrate în registul jurnal oi în jurnalul de cumparari, ultima chiar cu o specificație diferita, în mod corect organele de control au apreciat ca este vorba de lipsa documentelor în baza carora a fost dedusa taxa pe valoarea adaugata în cauza.

Mai mult decât atât, în ceea ce priveote factura fiscala în baza careia petenta a dedus TVA în suma de, aoa cum s-a reținut la punctul privind impozitul pe profit, societatea nu poate proba cu documente ca aceste lucrari de reparații facturate au fost efectiv prestate .

Astfel având în vedere situația de fapt oi de drept prezentata contestația petentei pentru acest capat de cerere apare ca neântemeiata.

În ceea ce priveote **accesoriile aferente** reprezentând dobânzi , speța supusa soluționarii este daca acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept “accesorium sequitur principale“ .

În consecința, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul reprezentând TVA, pe cale de consecința se reține ca aceasta datoreaza oi dobânzile de întârziere aferente debitului care le-a generat, contestația petentei oi pentru acest capat de cerere aparând ca neântemeiata.

Asupra contestației formulate de societate serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea opiniaza în aceiași sens.

Pentru considerentele aratate mai sus oi în temeiul prevederilor art. 174 alin.(1);art. 178 alin.(1) lit.a) , art. 179 oi art.180 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se :

DECIDE

Respingerea în totalitate a contestației formulate de ca neântemeiata

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 30 de zile de la comunicare

**DIRECTOR EXECUTIV,
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**