

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Vâlcea

**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 poștei de pe plicul existent la dosarul cauzei.

Contestația are ca obiect impozit pe profit, dobânzi aferente impozitului pe profit, penalități aferente impozitului pe profit; dobânzi aferente TVA, penalități aferente TVA stabilită prin decizia de impunere întocmită de organele de control ale Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, comunicată petentei, conform confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată în calitate de administrator al 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:**

**A.** Petenta contestă decizia de impunere întocmită de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, motivând următoarele :

Petenta arată că debitele suplimentare constatate de organele de control la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată sunt stabilite în mod nelegal, deoarece consideră că " nu a greșit cu nimic" și nu se face vinovată de faptul că de la furnizor i s-a dat o factură care nu " ar aparține furnizorului de drept".

Petenta susține că avea doar obligația să solicite factura și dovada de platitor de TVA, să verifice întocmirea corectă a facturilor și " nu să meargă la distribuitorul autorizat să -i spună dacă are voie să o treacă în contabilitate sau nu ".

Petenta susține că a întocmit note de recepție și consumuri, a dedus TVA în mod corect și a colectat TVA în mod corect.

Petenta susține că marfa a existat, din ea a făcut produs finit pe care l-a vândut unicului beneficiar societatea X.

Petenta arată că nu poate fi pedepsită pentru faptele furnizorului, iar organele de control greșesc când susțin că trebuia încheiat contract cu furnizorul.

Petenta arată că a respectat prevederile OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată cu modificările și completările ulterioare, Legea 345/2002, privind taxa pe valoarea adăugată, OG 70/1994 privind impozitul pe profit și Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

Petenta arată că nu s-au identificat erori de calcul, neînregistrări de documente sau documente neconforme cu calitatea de document de evidență contabilă, marfa neînregistrată, impozite neachitate, taxe neplătite, salarii neachitate.

**B.** Din actele de control contestate rezultă următoarele:

**Taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit**

Organele de control au constatat ca societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.03. - 31.12.2002 facturi fiscale emise societatea A, reprezentând contravaloarea materii prime și materiale.

În anul fiscal 2003, au fost înregistrate în evidența contabilă a facturi de aprovizionare cu materii prime și materiale, emise de societatea A și societatea B.

Totodată, în perioada 01.01 - 29.02.2004 au fost înregistrate în evidența contabilă facturi fiscale emise de societatea B, reprezentând contravaloarea materii prime și materiale.

În urma controalelor încrucioate efectuate la societatea A și societatea S-a constatat ca aceste societăți nu au emis facturile fiscale respective și nu au livrat nici o marfă către petenta. Între firmele respective nu s-au identificat contracte economice care să ateste livrările de materiale ce fac obiectul facturilor în cauză.

Organele de control arată ca facturile fiscale în care la rubrica furnizor apare societatea A și societatea B nu reflectă realitatea economică, iar operațiunile înscrise în acestea nu reprezintă livrări de bunuri.

Astfel, având în vedere aceste aspecte și prevederile art. 2 alin. 1 lit a, art. 18 lit a, art. 19 lit. a din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 1 alin.2, art.22 alin.5, art.24 alin.1 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precum și art.126 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise.

Pentru debitul suplimentar reprezentând, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere.

Totodată, având în vedere prevederile art. 4 alin.4 și alin.6 lit.m din OG 70/1994 privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare, art.9 alin.1 și alin.7 lit. j din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și art. 21 alin.4 lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au considerat ca suma înscrisă în facturile fiscale în cauză este cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil și au stabilit impozit pe profit debit suplimentar.

Pentru neachitarea în termen a impozitului pe profit s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere.

Organele de control au constatat ca suma de.. este cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform art .9 alin.7 lit. j din Legea 414/2002, stabilind astfel în sarcina societății un debit suplimentar, cu dobânzi aferente și penalități.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma stabilită de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal în sarcina societății este legal datorată de către aceasta.

**1. Referitor la suma de .... alcatuită din :..... TVA, .... dobânzi aferente TVA, .... penalități de întârziere aferente TVA, ..... impozit pe profit, ..... dobânzi aferente impozitului pe profit, ..... penalități aferente impozitului pe profit.**

În fapt, în perioada martie 2002 - februarie 2004 societatea a înregistrat în evidența contabilă facturile fiscale menționate în anexa 1 la procesul verbal, în care la rubrica furnizor sunt înscrise societatea A și societatea B.

În baza facturilor în cauză, petenta a dedus TVA, iar suma reprezentând contravaloarea acestora a considerat-o cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil.

Urmare controlului încrucioat asupra furnizorilor, ale caror constatări s-au concretizat prin procesele verbale, existente în copie la dosarul cauzei, au rezultat următoarele:

În procesul verbal încheiat la societatea A, se menționează ca facturile fiscale în care apare ca furnizor aceasta, iar la cumpărător petenta, nu sunt înregistrate în evidența contabilă a societății A.

De asemenea, în procesul verbal se menționează ca o parte din facturile fiscale nu aparțin societății A, iar o parte de ei au fost ridicate de la distribuitorul autorizat în numele

societații A de persoana fizica..... persoana care nu a avut nici o calitate în firma, nu au fost predate societății oi nu au fost înregistrate în fioa formularelor cu regim special.

Din nota explicativa data de administratorul societății A, existenta în copie la dosarul cauzei, rezulta ca aceasta nu a avut nici o relație comerciala cu petenta, nu i-a livrat nici o marfa oi nici nu a avut nici o încasare în numerar sau prin instrumente bancare de la aceasta.

În procesele verbale încheiate la societatea B se menționeaza ca facturile fiscale în care apare ca furnizor societatea A iar la cumparator petenta nu sunt înregistrate în evidența contabilă a societății B.

De asemenea, se menționeaza ca o parte din facturile fiscale nu aparțin societății b, iar o parte au fost ridicate de la distribuitorul autorizat în numele societății B de persoana fizica....., care nu a avut nici o calitate în firma, nu au fost predate societății oi nu au fost înregistrate în fioa formularelor cu regim special.

Din nota explicativa data de administratorul al societății B, existenta în copie la dosarul cauzei, rezulta ca aceasta nu a avut nici o relație comerciala cu petenta, nu i-a livrat nici o marfa oi nici nu a avut nici o încasare în numerar sau prin instrumente bancare de la aceasta.

**În concluzie**, organele de inspecție fiscală au apreciat ca facturile fiscale de aprovizionare în cauza nu reflecta realitatea economica oi operațiunile înscrise în acestea nu reprezintă livrări de bunuri.

Pentru aspectele mai sus menționate, organele de control, au formulat, plângere penală împotriva administratorului petentei - apreciindu-se ca acestea se încadrează printre faptele prevazute oi sancționate de art.43 din Legea 82/1991 rep. oi art.11 lit.e oi art.13 din Legea 87/1994, rep. privind evaziunea fiscală.

Speța supusa soluționării este dacă petenta avea dreptul de a-oi include pe cheltuieli oi de a-oi deduce TVA aferenta acestor aprovizionari cu materiale, în condițiile în care documentele utilizate nu pot demonstra proveniența lor legală.

Având în vedere însa ca între stabilirea obligațiilor bugetare datorate de petenta a dobânzilor oi penalitațiilor de întârziere constatate prin raportul de inspecție fiscală anexa la decizia de impunere oi stabilirea caracterului infrațional al faptelor savârșite de administratorul acesteia, exista o interdependența relativă, în sensul ca indiferent dacă acestea sunt sancționate sau nu de legea penală, aceasta nu incumba asupra legalității înregistrării în contabilitate a operațiunilor respective, organele de soluționare apreciaza ca se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Astfel, art.183 alin.1 lit. a din OG 92/2003, rep. privind Codul de procedura fiscală precizeaza ca :

“Organul de soluționare competent **poate suspenda**, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele de drept cu privire la existența indiciilor savârșirii unei infrațiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa”.

Fața de cele de mai sus oi vazând dispozițiile art.183 alin.1 lit.a din OG 92/2003 rep., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se investeote cu soluționarea pe fond a contestației, pe cale administrativa pentru care au fost anterior sesizate organele de cercetare penală.

**În drept**, art. 4 alin.6 lit.m din OG 70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, aoa cum a fost modificat de OUG 217/1999 precizeaza :

" În înțelesul alin.1, cheltuieli nedeductibile sunt [...]cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ ".

Aceleași prevederi legale au fost menționate oi la art. 9 alin.1 lit.j din Legea nr. 414 /2002 privind impozitul pe profit oi la art. 21 alin.4 lit f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata,art. 18 lit a din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza :

" Contribuabilii înregistrați ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor oi serviciilor achiziționate, destinate realizării de [...] operațiuni supuse taxei conform art. 17".

"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabili sunt obligați [...] **sa justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de catre contribuabili înregistrați ca platitori de taxa pe valoarea adaugata**".

Art. 22 alin.5 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, operabil de la 01.06.2002 prevede: "Taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin. (4) pe care persoana impozabila are dreptul sa o deduca este:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, ori pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate **de catre o alta persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**".

Art.24 alin.1 din același act normativ 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;**"

Art. 126 alin.1 din Legea 571/2003 privind codul fiscal, aplicabil de la data de 01.01.2004, prevede :

"În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ urmatoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;  
b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);"**

Art. 145 alin.3 lit a din același act normativ prevede :

"Daca bunurile ori serviciile achiziționate sunt destinate utilizarii în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) **taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, ori pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila "**.

Din actele normative menționate mai sus referitoare la taxa pe valoarea adaugata , rezulta ca poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata înscrisa într-o factura fiscala , întocmita conform legii de catre persoane impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata .

Totodata, prin prisma textelor de lege menționate referitoare la impozitul pe profit, sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile care sunt înregistrate în contabilitate în baza unor documente justificative rezultate ca urmare a consemnării operațiunilor la momentul efectuării lor.

Din actele ori documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca facturile în cauza, în baza carora petenta a dedus taxa pe valoarea adaugata ori a înregistrat cheltuielile considerate deductibile la calculul profitului impozabil, nu sunt înregistrate în evidența contabilă a firmelor furnizoare ori nu au fost emise de catre acestea .

În aceasta situație, nu se poate considera ca facturile fiscale în cauza sunt documente legal întocmite ce pot fi înregistrate în contabilitatea cumparatorului.

Având în vedere situația de fapt ori de drept ori ținând cont de faptul ca facturile în cauza, nu au fost identificate, organele de control în mod corect au apreciat ca acestea nu reprezinta documente legale de înregistrare în contabilitate ori pe cale de consecința în mod corect au apreciat ca cheltuielile efectuate în baza acestora nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, iar pentru TVA aferenta acestora, petenta nu are drept de deductibilitate în condițiile în care societățile furnizoare nu au colectat ori virat TVA .

Astfel, ca principiu general, se retine ca taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicării, la nivelul

fiecarui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adăugată se face de această manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuielile fiscale totale care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte, pentru a se facilita calculul și colectarea, cota TVA se aplică la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar și pentru a se evita efectul cumulativ al impozitării în cascada, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

**Cu alte cuvinte, atunci când o societate facturează TVA clientului său, ea acționează în contul statului, caruia va trebui să-i plătească diferența între TVA colectată de la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.**

Din cele de mai sus se reține că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Petenta nu neagă neregularitățile situației legale a furnizorilor și a documentelor emise de aceștia însă susține că operațiunile comerciale au avut loc în realitate, că materialele înscrise pe facturi s-au achiziționat și au fost înregistrate în evidența contabilă.

**Această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece chiar dacă respectivele materiale s-au achiziționat în realitate, în lipsa unor documente legale de proveniență nu se poate stabili proveniența lor reală și ca atare, operațiunile respective nu pot fi înregistrate în contabilitate .**

Astfel având în vedere cele menționate mai sus se reține că debitul suplimentar reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile și TVA au fost legal stabilit în sarcina petentei, contestația acesteia pentru acest capăt de cerere aparând ca neîntemeiată.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi și penalități 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 și TVA pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitului care le-a generat contestația aparând ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

**2. Referitor la suma de ... impozit pe profit, dobânzi aferente în suma de..... și penalități de întârziere în suma de.....**

În fapt, în anul 2003 societatea a înregistrat în evidența contabilă intrări de materii prime și materiale ( cherestea ), pentru care nu a prezentat organului de control nici un document justificativ.

Suma a fost considerată de societate, drept cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, art. 9 alin.7 lit j din Legea 414 /2002 privind impozitul pe profit precizează:

"Potrivit prezentei legii, cheltuielile nedeductibile sunt: [...] cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii"

În baza reglementărilor legale menționate mai sus, rezulta că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile înregistrate în baza unor documente justificative care să ateste veridicitatea operațiunilor efectuate.

Astfel, se reține că în mod corect organele de control au considerat că suma este cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil și pe cale de consecință în mod corect au stabilit un impozit pe profit debit suplimentar .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus și ținând cont de faptul că în contestația formulată petentul nu aduce niciun argument de natură să modifice constatările organelor de control și nici nu depune documente în susținerea caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate, contestația petentului pentru acest capăt de cerere apare ca neîntemeiată.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi și penalități 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 petentului s-a stabilit că datorat debitul reprezentând impozit pe profit, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitului care le-a generat, contestația aparând ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

Asupra contestației formulate de societate serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, existentă în copie la dosarul cauzei, opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 174 alin.(1); 178 alin.(1) lit.a) ; art. 179; 180, 185 alin.(1) din Codul de Procedură Fiscală rep. aprobat de OG 92/2003 se :

## **DECIDE**

Respingerea în totalitate a contestației formulate de ..... ca neîntemeiată.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 30 de zile de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**