

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

**DECIZIA NR.      din      .2005**

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Tribunalul Vâlcea asupra contestației formulată de societate înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, urmare unei sentințe definitive pronunțate .

În fapt, printr-o Decizie emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de societate, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală având în vedere faptul că procesul verbal întocmit la data de 30.05.2003, a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Vâlcea. În adresa de înaintare la Parchetul de pe lângă Tribunalul Vâlcea este menționat ca " faptuitorul celor constatate este dl. administrator al societății".

Prin adresa transmisă Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, Parchetul de pe lângă Tribunalul Vâlcea a comunicat că s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de administrator și s-a dispus disjungerea cauzei față de societatea W " .

În februarie 2004 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Vâlcea pângere penală împotriva domnului administrator la societatea X , respectiv petenta .

În luna mai 2005 petenta a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa nr. 18265, soluționarea pe fond a contestației .

Prin adresa, existentă în copie la dosarul cauzei Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, a comunicat petentei că considera inoportună reluarea procedurii de soluționare a contestației deoarece organele de cercetare penală nu s-au pronunțat referitor la plângerea penală privind pe dl. administrator al societății .

Prin sentința pronunțată de Tribunalul Vâlcea în dosarul nr.... definitiva, s-a dispus soluționarea contestației formulată de societate împotriva procesului verbal .

În luna septembrie 2005 Biroul Soluționare Contestații a solicitat serviciului juridic, punctul de vedere privind soluționarea contestației formulate de petenta, în situația în care nu mai exercită cale de atac împotriva soluției pronunțată de Tribunalul Vâlcea și se impune repunerea pe rol a contestației în cauză.

În luna noiembrie 2005, Serviciul juridic a transmis Biroului soluționare contestații punctul de vedere privind soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C.....

Contestația are ca obiect debite stabilite prin procesul verbal de verificare încheiat de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal Vâlcea în luna mai 2003 , reprezentând TVA, majorări de întârziere aferente, precum și măsură neacordării deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil .

Contestația este semnată de administratorul societății .

Petenta a respectat termenul legal de 15 zile prevăzut de art.4 din OUG 13/2001, aprobată și completată de Legea 506/2001 și condițiile prevăzute la art 3 din același act

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să soluționeze contestația formulată de SC .... înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, constatând că au fost îndeplinite prevederile art.1, alin.1 și art.5, alin.1 din OUG 13/2001 aprobată și completată de Legea 506/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice coroborate cu prevederile art. 175 alin.1 și art. 179 alin.1 lit.a din OG 92/2003 republicată la data de 26.09.2005, privind Codul de procedură fiscală.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

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

**A.** Petenta contestă procesul verbal de verificare întocmit de Direcția Controlului Fiscal Vâlcea la data de 30.05.2003, motivând următoarele:

Petenta arată că organele de control au stabilit în mod eronat că suma, reprezentând contravaloarea a 840 mp Robipol, este cheltuielă nedeductibilă, întrucât "au fost realizate în situația de lucrări parțiale a lunii martie 2003, dar cuprinde în situația definitivă în luna următoare, când s-a emis factura de venit".

Petenta susține că a dedus TVA în baza facturilor fiscale emise de societatea Y, respectând prevederile art. 24 alin.1 din Legea 345/2002 și ale art. 62 alin. 1 din HGR 598/2002.

Petenta susține că în mod eronat organul de control nu a dat drept de deducere a TVA înscrisă în facturile fiscale emise de societatea Y pe motivul că furnizorul acesteia, societatea Z, nu poate fi identificat.

Petenta arată că printr-o adresă Ministerul Finanțelor Publice a precizat că, cumpărătorul are numai obligativitatea de a verifica întocmirea corectă a documentelor, iar în cazul în care TVA înscrisă în acestea este mai mare de 50.000.000 lei să solicite o copie a certificatului de înregistrare ca platitor de TVA, obligații pe care societatea le-a îndeplinit.

Petenta arată că dovada că operațiunea desfășurată cu societatea Y este reală, o constituie nota de constatare din luna mai 2003, prin care organele de control au constatat existența fizică a materiilor prime și materialelor neconsumate, a obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe aprovizionate de la aceasta.

**B.** Din actul de control contestat rezultă următoarele:

**Impozit pe profit**, s-a verificat în conformitate cu prevederile O.G. 70/1994 cu modificările și completările ulterioare, ale Legii 414/2002 și HGR 859/2002 și a cuprins perioada 01.12.2001 - 31.03.2003.

Organele de control au constatat că suma de... reprezentând 840 mp Robipol este cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.9 din Legea 414/2002, deoarece nu s-a întocmit factura pentru beneficiar.

Astfel, organele de control au recalculat rezultatul fiscal la 31.03.2003 cu suma de ... cu mețiuirea că la facturarea acestei cantități de Robipol aceste cheltuieli devin deductibile fiscal.

**Taxa pe valoarea adăugată**, a fost verificată în conformitate cu prevederile O.U.G. 17/2000, HGR 401/2000, Legea 345/2002 și HGR 598/2002 și a cuprins perioada 01.01.2002 - 30.04.2003.

Organele de control au constatat că nu poate fi dedusă TVA înscrisă în 4 facturi emise de societatea Y conform prevederilor art. 62 alin. 1 din HGR 598/2002, precum și datorită faptului că facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art.24 alin.1 din Legea 345/2002 și HGR 831/1997 pentru aprobarea formularelor, modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă, a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:**

**1. Referitor suma de.....considerata de organele de control drept cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.**

În fapt, în luna martie 2003 societatea X (petenta ) a înregistrat în evidența contabilă bonul de consum , reprezentând contravaloarea a 840 mp. Robipol.

Suma de .... a fost considerata de societatea X drept cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil .

Nici în timpul controlului oi nici în susținerea contestației petenta nu a depus documente din care sa rezulte cum a fost utilizata aceasta cantitate.

În drept, art. 9 alin.1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit precizeaza:

"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile ".

În baza reglementarilor legale menționate mai sus, rezulta ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile care concursa direct la realizarea veniturilor.

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate, platitorii de impozit pe profit trebuie sa faca dovada ca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obținute sub sancțiunea considerării lor ca nedeductibile.

Din actele oi documentele existente la dosarul cauzei se reține ca petenta nu a demonstrat cu documente ca cei 840 mp de robipol au fost utilizați în scopul obținerii de venituri pentru societate .

Lipsa unor astfel de date si a situatiilor de lucrari care sa prezinte detaliat natura serviciului prestat , cheltuielile angajate de societate pentru efectuarea studiilor de piata raportat la profitul obtinut ca urmare a acestora, modul de evaluarea a unor astfel de servicii, etc. conduc la faptul ca nu este probata cu documente realitatea serviciilor prestate de petenta, conditie impusa de lege si, deci cheltuielile inregistrate in contabilitate nu-si gasesc corespondent in venituri.

In ceea ce priveste sustinerea petentei potrivit careia cheltuielile nu s-au concretizat in venituri in aceeasi perioada urmand ca rezultatele acestor cheltuieli sa fie fructificate in luna urmatoare , se retine ca, in conformitate cu prevederile OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cheltuielile efectuate în perioada curenta dar care privesc perioade urmatoare se înregistreaza distinct la cheltuieli în avans utilizându-se contul 471"Cheltuieli înregistrate in avans ".

În drept , pct. 4.96 din OMF 306/2002, sectiunea IV- Terti, prevede:

" Cheltuielile efectuate oi veniturile realizate în perioada curenta, dar care privesc perioadele sau exercițiile urmatoare, se înregistreaza distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans, respectiv venituri în avans."

Potrivit functiei contabile a contului 471 prevazuta de OMF nr.306/2002,"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmeaza a se suporta eoalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele / exercițiile viitoare.

Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" este un cont de activ.

În debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistreaza:

- sumele reprezentând abonamentele, chiriile oi alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531);

- valoarea dobânzilor aferente contractelor de leasing financiar, potrivit prevederilor contractuale (167).

În creditul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistreaza:

- sumele repartizate în perioadele / exercițiile financiare urmatoare pe cheltuieli, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 658, 666, 668);

Soldul contului reflecta cheltuielile efectuate în avans".

Din cele de mai sus, se reține ca, cheltuiala efectuata cu achiziționarea 840 mp robipol, întrucât potrivit susținerilor petentei priveote perioade urmatoare, reprezinta cheltuiala în avans oi aceasta poate beneficia de deductibilitate în momentul realizării de venituri cu / din aceasta

De altfel, chiar organul de control în procesul verbal ce face obiectul cauzei menționează ca " la facturarea acestei cantități cheltuielile devin deductibile fiscal", deci în momentul realizării de venituri.

Având în vedere situația de fapt oi de drept prezentată mai sus contestația petentei pentru acest capat de cerere apare ca neîntemeiată.

## **2. Referitor la TVA oi majorari de întârziere aferente TVA, se rețin următoarele .**

În fapt, societatea contestatoare s-a aprovizionat cu materiale oi mijloace fixe de la societatea Y în baza a 4 facturi fiscale .

În baza acestor facturi petenta a dedus TVA aferentă .

La data de 17.07.2003, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a efectuat verificare încrucișată la societatea Y iar la data de 9.06.2003 la societatea W (societate furnizoare pentru SC Y).

Din verificările efectuate s-a constatat ca societatea W s-a aprovizionat cu materiale oi mijloace fixe de la societatea Z pe care ulterior le-a vândut către societatea Y, iar aceasta către societatea X.

Societatea Y oi societatea W au același administrator.

Poliția Sectorului 1- Serviciul economic financiar a efectuat verificări la sediul declarat al societății Z, constatând ca la acea adresă nu a fost niciodată sediul social al acesteia, fapt comunicat IPJ Vâlcea cu adresa, existentă în copie la dosarul cauzei.

Printr-o adresă, existentă în copie la dosarul cauzei, Oficiul Registrului Comerțului al municipiului București, referitor la societatea Z a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea ca " prin încheierea nr... , judecătorul delegat a constatat dizolvarea de drept a societății oi a dispus radierea".

În luna decembrie 2002, societatea Y a cumpărat carnetul de facturi în care a fost cuprinsă oi factura în baza căreia a vândut către societatea X (petenta) materiale oi mijloace fixe însa factura are menționată ca data de întocmire o dată anterioară cumpărării carnetului de facturi .

În drept ,art.24 alin.1 din Legea 345 /2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

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

În legătură cu aceste prevederi, la art. 62 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 se prevede:

"Documentele legal prevăzute la art.24 alin.1 lit.a din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxă pe valoarea adăugată, sunt : exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin HGR 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară oi contabilă oi a normelor metodologice privind întocmirea oi utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza HGR 831/1997 [...]"

Din actele normative menționate mai sus referitoare la taxă pe valoarea adăugată, rezultă ca poate fi dedusă taxă pe valoarea adăugată înscrisă într-o factură fiscală, întocmită conform legii, de către persoane impozabile înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată .

Din actele oi documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca societatea Z firma de la care s-a aprovizionat societatea W, nu a putut fi identificată neputându-se astfel stabili proveniența materialelor oi mijloacelor fixe, facturate ulterior către societatea Y iar apoi către societatea X . Din verificările încrucișate efectuate la firmele furnizoare a rezultat ca societatea W oi societatea Y au același administrator, majoritatea reperelor fiind facturate în aceeași zi de la societatea W la societatea Y oi apoi de la societatea Y la societatea X prin același delegat .

Mai mult decât atât societatea Y a emis factura către societatea X la data de

În aceasta situație, nu se poate considera ca facturile fiscale în cauza au la baza operațiuni reale ce pot fi înregistrate în contabilitatea cumparatorului.

Având în vedere cele menționate mai sus și ținând cont de faptul ca societatea Z nu a fost identificata, organele de control în mod corect au apreciat ca tranzacția între aceasta și societatea W este " fictiva" iar operațiunile ulterioare legate de vânzarea materialelor și mijloacelor fixe nu pot fi luate în considerare .

În drept, art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează :

" La stabilirea unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

În același sens opiniază și Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspekția Fiscală din cadrul ANAF.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus se reține ca în mod corect organele de control au apreciat ca petenta nu poate deduce TVA aferentă materialelor și mijloacelor fixe aprovizionate de la societatea Y .

De altfel nici petenta nu neagă neregularitățile situației legale a furnizorilor și a documentelor emise de aceștia însă susține ca, operațiunile comerciale au avut loc în realitate, ca materialele înscrise pe facturi s-au achiziționat și au fost înregistrate în evidența contabilă și există în stoc.

**Această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece chiar dacă respectivele materiale s-au achiziționat în realitate, în situația în care nu se poate stabili proveniența lor reală operațiunile respective nu pot fi înregistrate în contabilitate .**

Ca principiu general, se reține ca taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui 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 aceeași 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 corespund 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 ca 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.

Astfel având în vedere cele menționate mai sus se reține ca debitul suplimentar reprezentând TVA a fost legal stabilit în sarcina petentei, contestația acesteia pentru acest capăt de cerere aparând ca neîntemeiată.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând majorări 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 ca datorat debitul reprezentând TVA pe cale de consecință se reține ca aceasta datorează și majorări de întârziere aferente debitului care le-a generat, contestația aparând ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

Asupra contestației formulate de petenta serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, opiniază în același sens.

Pentru considerentele aratate mai sus oi în temeiul art. 175 alin.(1); 179 alin.(1) lit.a) ; art. 180; 181, 186 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedura fiscala republicata la data de 26.09.2005 se :

## **DECIDE**

Respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C.....** ca neântemeiata, pentru TVA oi accesorii precum oi pentru masura neacordarii deductibilitații cheltuielilor. Decizia este definitiva pe cale administrativa oi poate fi atacata la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**