



MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului
Vâlcea

Str. General Magheru nr. 17, 240195 Râmnicu Vâlcea, județul Vâlcea
Telefon: 0250-73.77.77 Fax: 0250-73.76.20

DECIZIA NR. din .2008

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC A. A SRL A înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din .2008 și sub nr.... din2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Valcea, cu adresa nr.56815 din 11.06.2008 asupra contestației formulate de **SC A. A SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... **din05.2008 și sub nr... din 29.05.2008** .

Contestația are ca obiect suma de **... lei RON**, stabilită prin decizia de impunere nr... din11.2007, precum și raportul de inspecție fiscală nr.../....11.2007, întocmite de organele de inspecție fiscală, comunicate la data de **....04.2008** conform procesului verbal de îndeplinire a procedurii de comunicare nr...., existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
-lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
-lei impozit pe profit ;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- ... lei penalități de plată aferente impozitului pe profit ;

Contestația este semnată de avocat P. A., împuternicit al administratorului SC A .A SRL, prin împuternicirea avocațională nr... din05.2008 .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. A. A. S.R.L.** înregistrată sub nr... din05.2008 și sub nr... din05.2008 .

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

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

Petenta contestă Decizia de impunere nr....../...11.2007, motivind următoarele :

Petenta susține că sumele calculate în sarcina sa sunt stabilite ca fiind nelegale, iar de existența acestora a luat cunoștință la data de ..04.2008 când au fost comunicate cu procesul verbal nr....../...04.2008 .

Petenta arată că sumele calculate ca fiind cu titlu de impozit pe profit și TVA și implicit dobânzile și penalitățile de întârziere sunt stabilite în mod incorect, încălcându-se prevederile legale în vigoare respectiv Lg.571/2003, HGR nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, OG nr.92/2003 .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC A A SRL are sediul în Alunu, județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../2005, cod unic de înregistrare R

1) Impozitul pe profit a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind impozitul pe profit, HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe **perioada 01.01.2005- 31.12.2006** organele de inspecție fiscală constatând următoarele :

- În anul 2005, SC A. A SRL a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de ... lei și cheltuieli totale în sumă de ... lei, din care cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei, aceasta stabilind un profit impozabil în sumă de .. lei și un impozit pe profit în sumă de lei .

Organul de inspecție fiscală au constatat în anul 2005 o diferență de cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, cheltuieli care nu au la bază documente legale .

În vederea stabilirii realității operațiunilor economice înscrise în facturi fiscale, organul de control a solicitat informații cu privire la operatorii economici care figurează cu datele de identificare înscrise în facturile respective .

- Potrivit răspunsurilor primite de la direcțiile finanțelor publice din țară a rezultat că furnizorii înscrși în aceste facturi fie nu există , fie nu au ridicat aceste formulare cu regim special și nu au desfășurat activități economice cu SC A. A SRL, aceste cheltuieli fiind nedeductibile în conformitate cu prevederile art.21, alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Drept urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei, determinând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei .

- În anul 2006 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a declarat un impozit pe profit în sumă de lei, în timp ce impozitul pe profit constatat de organul de inspecție fiscală a fost în sumă de ... lei .

Pe total perioadă verificată, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de lei , majorări de întârziere în sumă de ... lei, penalități de plată în sumă de lei .

Organul de inspecție fiscală a luat în considerare impozitul pe profit virat de societate, stabilind un impozit rămas de plată la data de 20.11.2007 în sumă de ... lei . Pentru diferența suplimentară, organul de inspecție fiscală a stabilit accesorii în sumă de lei .

2) Taxa pe valoarea adăugată a fost verificată în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și a HGR nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada **01.01.2005 - 31.03.2007**, constatandu-se următoarele :

- În anul 2005, SC A. A SRL a înregistrat și declarat TVA de plată în sumă de ... lei, în timp ce TVA constatata a fost în sumă de ... lei .

Organul de inspecție fiscală a constatat că în anul 2005, SC A. A. SRL a fost înregistrat ca plătitor trimestrial de TVA, în baza prevederilor art.146, alin.2 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar începând cu anul 2006 societatea a devenit plătitoare de TVA lunar , întrucât în anul 2005 aceasta a depășit plafonul de 100.000 de euro .

- **În anul 2006**, societatea verificată a înregistrat TVA de plată în sumă de ... lei, în timp ce TVA constatata de organul de control a fost în sumă de ... lei, iar din luna martie 2006 nu a mai desfășurat activitate .

În luna ianuarie 2007 societatea a virat TVA în sumă de lei .

- Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada **ieulie 2005 - martie 2006**, SC A. A. SRL a încasat prin virament bancar suma totală de ... lei, reprezentând c/val marfă, întocmind facturi fiscale pentru suma de ... lei, iar suma de ... lei reprezintă sume încasate în avans .

Organul de inspecție fiscală a constatat că în conformitate cu prevederile art.134, alin.5, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data încasării avansului, iar potrivit art.155, alin.7 din același act normativ factura fiscală trebuia emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încasării avansului, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea .

Astfel, organul de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de... lei aferentă avansurilor încasate în sumă de ... lei .

- **În perioada 01.01.2005 - 31.12.2005**, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de... de facturi fiscale provenite de la diverși furnizori, societatea înregistrând TVA deductibila în sumă de ... lei .

Facturile în cauză au menționate la rubrica denumirea produselor mărfuri ce au fost vândute de aceste societăți, precum și servicii de transport sau vopsitorie ce au fost prestate societății în aceeași perioadă, iar achitarea acestor facturi s-a efectuat în numerar, nedepășind însă valoarea de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au solicitat la Direcțiile Finanțelor Publice din țară informații cu privire la un număr de ... de societăți ce ar fi emis facturile fiscale în baza cărora societatea și-a dedus TVA, iar în urma răspunsului transmis de acestea a rezultat că un număr de 12 societăți nu sunt înregistrate în baza de date a MEF (SC P. P. SRL, SC S. SRL, SC O. SRL) neexistând societăți cu aceste denumiri sau date de identificare, iar în cazul a 3 societăți numărul de înregistrare la ORC aparține altor operatori economici (SC L SRL, SC A. SRL, SC M. C. SRL) .

De asemenea societățile comerciale SC U. C. SRL, Sc S. S SRL, SC V .E SRL, nu au desfășurat activități economice cu SC A. A. SRL, iar potrivit răspunsurilor date de distribuitorii autorizați ai acestor societăți, a rezultat că acestea nu au ridicat documente cu regim special înregistrate de către societatea verificată .

Organul de inspecție fiscală a solicitat explicații administratorului societății, cu privire la achizițiile și serviciile ce ar fi fost efectuate în baza acestor facturi fiscale, locul unde ar fi fost livrate, persoanele care au efectuat recepția bunurilor, persoanele care au efectuat plățile și persoanele care au încasat sumele în numerar precum și locul unde ar fi fost efectuate plățile .

Organul de inspecție fiscală a constatat că în conformitate cu prevederile art.145, alin.3, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea verificată nu avea drept să deducă TVA în sumă **de... lei** înscrisă în aceste facturi fiscale care nu au fost emise de o persoană impozabilă, întrucât furnizorul înscris în acestea fie nu există, fie nu a ridicat aceste formulare cu regim special și potrivit răspunsurilor primite nu a desfășurat relații economice cu SC A. A SRL .

De asemenea în conformitate cu prevederile art.145, alin.8 din Legea nr.571/2003, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată nu avea drept de deducerea TVA, întrucât facturile fiscale nu sunt emise de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA .

Organul de inspecție fiscală a constatat, pe total perioadă verificată TVA suplimentarA în sumă de ... lei, majorări în sumă de ... lei, dobânzi în sumă de... lei și

penalități de întârziere în sumă de.... lei, accesoriile fiind calculate în conformitate cu prevederile art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei **RON** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC A. A SRL** .

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei

În fapt, în perioada **01.01.2005 - 31.12.2005**, SC A. A SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei, aferenta facturilor fiscale provenite de la diverși furnizori din țară, reprezentând c/val mărfuri precum și servicii de transport sau vopsitorie ce au fost prestate societății în aceeași perioadă și de către aceiași furnizori .

SC A . A SRL a achitat contravaloarea facturilor fiscale cu numerar, fără a depăși însă valoarea de ... lei, iar facturile fiscale nu conțin toate datele cerute de formular .

Organele de inspecție fiscală au solicitat de la Direcțiile Finanțelor Publice din țară informații cu privire la societățile furnizoare care au emis facturile fiscale în baza cărora societatea verificată și-a dedus TVA, iar în urma răspunsurilor transmise de acestea a rezultat că o parte din societăți fie nu sunt înregistrate în baza de date a MEF (SC P. P. SRL, SC S. SRL, SC O. SRL), fie nu există societăți cu aceste denumiri sau date de identificare, iar în cazul a 3 societăți numărul de înregistrare la ORC aparține altor operatori economici (SC L SRL, SC A SRL, SC M. C. SRL) .

Totodată a rezultat că societățile comerciale SC U. C. SRL, SC S. S SRL, SC V E. SRL nu au desfășurat activități economice cu SC A. A SRL, iar potrivit răspunsurilor date de distribuitorii autorizați ai acestor societăți, acestea nu au ridicat documentele cu regim special ce au fost înregistrate de societatea verificată .

În drept, art. 19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Art.21, alin.4, lit.f din același act normativ, precizează :

“ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor ;”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale :

Art.145, alin.3, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să fie livrate, și pentru presățile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să fie prestate de o altă persoană impozabilă ;”

Art.145, alin.8 din același act normativ, precizează :

" Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4); "

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Deasemenea se reține că înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ prin care nu se poate face dovada efectuării de operațiuni economice, nu da drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau care urmează să fie livrate, precum și pentru serviciile care au fost prestate sau urmează să fie prestate, cu condiția ca documentele justificative în care apar consemnate aceste operațiuni să prezinte toate elementele principale de identificare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat c/val unor bunuri și prestări de servicii în baza unor facturi fiscale care nu conțin toate datele cerute de formular, astfel încât acestea să poată fi considerate documente justificative de înregistrare în evidența contabilă .

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, pct.2.3 și pct.2.4 din Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate , armonizate cu directivele europene, precizează :

“2.3 Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitii nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, precum și a celorlalte prevederi legale privind întocmirea și utilizarea formularelor comune și a celor cu regim special utilizate în activitatea financiară și contabilă *1), **orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune.

2.4. - Documentele justificative cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale :

- a) denumirea documentului;
- b) denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul ;

- c) numărul și data întocmirii acestuia ;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii economice și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Având în vedere aceste prevederi legale și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că cea mai mare parte a facturilor în cauză nu au toate datele cerute de formular, respectiv datele privind expediția bunurilor cu privire la **numele delegatului cu datele de identificare a acestora, mijloc de transport, data și ora expedierii** .

-exemplu : f.f nr.../...06.2005 emisă de SC S. SRL Timișoara; f.f nr.../...06.2005 emisă de SC A. SRL Brașov; f.f. Nr.../...06.2005 emisă de SC O SRL Sibiu ; f.f nr.../....05.2005 emisă de SC LP-T. M SRL Caraș Severin ; f.f nr.../...08.2005 emisă de SC S S SRL Bacău; f.f nr.../06.09.2005, nr.../...09.2005 și nr.../....09.2005, emise de SC U.. A.. P.. SRL Constanța; f.f nr.../...08.2005, nr.../...08.2005 si nr.../...08.2005 emise de SC S. SRL Harghita etc.).

De asemenea o parte din facturile fiscale înregistrate de petentă în evidența contabilă au înscise la denumirea produselor sau a serviciilor “ Prestări servicii “, fără a se menționa în ce au constat aceste servicii și nici nu cuprind toate datele cuprinse de formular, ex : f.f. Nr.../....08.2005 si f.f nr.../...08.2005 emise de SC I SRL Satu Mare etc .

Față de cele de mai sus, în vederea stabilirii realității acestor aprovizionări, Activitatea de inspecție fiscală Vâlcea a solicitat de la Direcțiile generale a finanțelor publice din țară, informații cu privire la societățile cu care SC A. A SRL ar fi avut relații comerciale cu aceste societăți .

Având în vedere răspunsurile transmise de DGFP din țară, se rețin următoarele :

Prin adresa nr.... din 27.06.2007 emisă de DGFP Hunedoara rezultă că **SC N. I SRL nu figurează în baza de date a MEF și deci nu s-a putut efectua inspecția fiscală** .

Referitor la **SC L. SRL Hunedoara**, din procesul verbal nr.../...04.2007 întocmit de Direcția Controlului Fiscal, urmare verificării acesteia rezultă că **“ nu are înregistrate în fișa documentelor cu regim special și nici în evidența contabilă facturile fiscale și chitanțele fiscale menționate în adresa nr.../....03.2007 “** .

Prin procesul verbal încheiat la data de ...04.2007 de serviciul de control fiscal din cadrul AFP a municipiului Satu Mare, rezultă că **“ SC I SRL Satu Mare nu a achiziționat facturile fiscale seria SMVPD nr.../...08.2005, nr.../...08.2005 și nr.../...08.2005, respectiv chitanțele fiscale seria SMVDP nr.../16.08.2005, nr.../17.08.2005 și nr.../18.08.2005 menționate în adresa nr.../31.01.2007 .”**

Totodată din același proces verbal rezultă că **“ din verificarea documentelor contabile ale SC I. SRL, precum și din nota explicativă dată de organele de inspecție fiscală a rezultat faptul că societatea verificată nu a emis respectivele facturi fiscale către SC A. A SRL, precum și faptul că SC I. SRL nu a avut nici o relație comercială cu SC A. A. SRL .”**

Totodată a rezultat că societatea verificată nu a avut relații comerciale nici cu alte societăți comerciale din Județul Vâlcea .”

Din adresa nr... din08.2007 emisă de DGFP Constanța rezultă că **SC U. A SRL se află în lichidare judiciară, iar administratorul M. S. este arestat** .

Tot din aceeași adresă rezultă că **SC U.-P. SRL** nu desfășoară activitate la sediul declarat, iar în urma sesizărilor penale întocmite de SAF-AIF Constanța, Parchetul de pe lângă Judecătoria Constanța a întocmit pe numele administratorului B. A. R., dosarele penale nr.../P/2006, respectiv .../P/2006 .

Potrivit situației centralizatoare privind răspunsurile DGFP județene, anexa nr.5 la dosarul cauzei, rezultă că celelalte firme furnizoare al SC A. A SRL fie nu există în baza de date a MEF, fie sunt firme fantoma și operațiunile fictive, fie societățile există dar nu au achiziționat facturile care figurează înregistrate de petentă, fie facturile fiscale nu au fost ridicate de la distribuitori autorizați .

Față de cele anterior precizate, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă documente întocmite în numele unor societăți comerciale, care fie nu există în baza de date a MEF, fie sunt firme fantoma, fie societățile există dar nu au achiziționat facturile care figurează înregistrate de petentă, fie facturile fiscale nu au fost ridicate de la distribuitori autorizați, și drept urmare acestea nu pot fi considerate documente justificative pentru SC A. A SRL astfel încât să aibă drept de deducere a cheltuielilor înscrise în acestea în sumă totală de lei .

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă de petentă în sumă de lei, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată **cu factură fiscală**, pentru bunurile care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, factură ce trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) .

Art.155,alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează :

“ Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații :

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile : scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”

În acest context legal și ținând cont de faptul că facturile în cauză sunt emise de societăți care nu au desfășurat activitate la sediul declarat, nu figurează în baza de date a MEF, se reține ca în mod corect organele de inspectie fiscală au apreciat că aceste facturi nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință în mod corect au constatat că cheltuiala cu marfa aprovizionată, prestările de servicii și TVA aferentă înregistrate în baza acestora nu sunt deductibile.

Ca principiu general, se reține că 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 așa manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală 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 cascadă, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului său, ea acționează în contul statului, căruia 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 vărsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

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

Or, în raport de situația de fapt prezentată anterior, furnizorii societății A. A SRL nu există, nu au desfășurat activitate la sediul declarat și deci nu au depus declarații și deconturi de TVA la organele fiscale teritoriale și în consecință nu se poate porni de la premiza că acestea au colectat TVA și și-au achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de control în mod legal au considerat că petenta nu are dreptul să înregistreze cheltuiala deductibilă în suma de ... lei corespunzător aprovizionării bunurilor în cauza și să deducă TVA înscrisă în aceste facturi în sumă ... lei, susținerile petentei apărând ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În ceea ce privește suma de ... lei impozit pe profit menționat în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...11.2007, se reține că acesta nu reprezintă diferență suplimentară stabilită prin decizia de impunere, ce reprezintă titlu de creanță , ci impozit pe profit de plată constatat de organul de inspecție fiscală la data de ...11.2007, rezultat din diminuarea impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei cu viramentele efectuate de petentă în contul acestuia .

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

În fapt, în perioada **iulie 2005 - martie 2006**, SC A. A SRL a încasat prin virament bancar suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare marfă, întocmind facturi fiscale numai pentru suma de ... lei, iar diferența de ... lei reprezintă sume încasate în avans .

Organul de inspecție fiscală a colectat TVA aferentă acestor avansuri în sumă de 20.859 lei pentru perioada iulie -decembrie 2005 și în sumă de ... lei pentru februarie-martie 2006 .

În drept, art.134, alin.5, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu .”

Art.155, alin.7 din același act normativ, precizează :

“ Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea .”

Prevederile legale precizate anterior se referă la situația în care o persoană impozabilă a încasat avansuri de la diferiți clienți înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor .

În această situație, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat avansul, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a încasat suma totală de ... lei, și a emis facturi fiscale către clienți numai pentru suma de lei .

Cum dispozițiile art.155, alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stipulează că la încasarea avansurilor persoanele impozabile sunt obligate să emită factură fiscală în termen de cel mult 5 zile de la data încasării, organele de soluționare a contestației retin că petenta avea obligația să înregistreze TVA colectată aferent acestor avansuri .

În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a avansurilor primite de la clienți, potrivit Ordinului 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile, armonizate cu directivele europene, modificat prin Ordinul 1752/2005, evidențierea acestora se realizează cu ajutorul contului 419 "Clienți - creditori", care funcționează astfel :

În creditul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează :

- **sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (411);**

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (411);

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută primite de la clienți la închiderea exercițiului (665).

În debitul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează :

- **decontarea avansurilor încasate de la clienți (411);**

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor decontate, precum și cele aferente datoriilor în valută către clienți la închiderea exercițiului financiar (765);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (708).

Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților creditori.

Din punct de vedere contabil, această operațiune economică trebuia înregistrată în evidența contabilă astfel :

5121 "Conturi la bănci în lei" =	%	Sumele încasate de la clienți
		419 "Clienți creditori"
		4427 "TVA colectată"

Întrucât în contestație așa cum a fost formulată petenta nu aduce nici un argument în ceea ce privește diferența suplimentară în sumă de ... lei aferentă avansurilor încasate, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost colectată TVA pentru suma încasată de lei, pentru care nu s-au emis facturi fiscale .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

3. Referitor la taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

În fapt, prin decizia de impunere nr..../...11.2007 și raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...11.2007, organele de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada verificată, diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în timp ce influențele fiscale constatate de acesta au fost în sumă de lei .

Această diferență delei , provine din majorarea în mod nejustificat de către organul de inspecție fiscală a TVA colectata în trimestrul I 2006 în sumă de lei, față de lei cât a constatat acesta, așa cum rezultă din anexa nr.1 privind taxa pe valoarea adăugată .

În drept, OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", lit.a și lit.b și pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează :

“ a) “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale **privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată**, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală ", întocmit la finalizarea acesteia. “

“Punctul 2.1.2 : **se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială**, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Față de cele de mai sus, se reține că decizia de impunere, ce reprezintă titlu de creanță contestat, trebuie să conțină diferențele suplimentare constatate cu ocazia inspecției fiscale, cu încadrarea faptei pe articolul de lege încălcat de contribuabil .

Cum în raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de impunere nu rezultă fapta constatată și încadrarea acesteia pe temeiul de drept încălcat, organele de inspecție fiscală apreciază că în mod eronat a fost stabilită în sarcina petentei diferența de taxă în sumă de lei .

Prin referaul cu propunerile de soluționare a contestației formulate de SC A. A SRL, întocmit de Activitatea de inspecție fiscală opiniata pentru admiterea contestației formulată de SC A. A SRL ca întemeiată pentru TVA în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca întemeiate pentru acest capăt de cerere, urmînd ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință.

4.Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată , cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior la pct.1 și pct.2 în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei .

În fapt, prin decizia de impunere nr.... din ...11.2007 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, întrucât la pct.3 din prezenta decizie de soluționare s-a reținut că debitul a fost stabilit eronat de organele de inspecție fiscală, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", rezultă fără echivoc că și accesoriile în sumă de... lei nu sunt datorate de petentă, susținerile acesteia aparînd ca întemeiate pentru acestea .

Fata de cele de mai sus și avînd în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorat impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei , pe cale de consecință rezultă ca petenta datorează și accesoriile în suma de ... lei aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de .. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

Avînd în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulată de **SC A. A. SRL** Alunu ca neîntemeiată pentru suma de lei din care : ... lei impozit pe profit și ... lei accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

Art.2 Admiterea contestației formulate de **SC A. A SRL** Alunu ca întemeiată pentru suma de lei din care : ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei accesorii aferente .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR EXECUTIV,