

# DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI D

## DECIZIA Nr. 75...../.....2005

privind soluționarea contestației formulată de **S.C. X**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .... sub .....

Serviciul soluționare contestații al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .....a fost sesizat de către Serviciul investigații fiscale din aceeași instituție asupra contestației S.C. X.

S.C. X, cu sediul în municipiul ....., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Dsub nr J V și având Codul unic de înregistrare R F solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ....., emisă de D.G.F.P ..... pentru:

..... lei - impozit pe profit;

..... lei - taxă pe valoarea adăugată;

Contestația, fiind înregistrată la D.G.F.P. D sub nr. ....., îndeplinește condiția de procedură prevăzută de art. 176 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată.

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

**A.** În motivarea contestației autoarea susține următoarele:

1. Facturile proformă ..... și ..... nu au fost emise drept facturi fiscale cu regim special, în înțelesul H.G. nr. 831/1997, ci ca simple acte care dovedesc un acord de voință de realizare a unei tranzacții ulterioare, practic, fiind un antecontract de vânzare - cumpărare.

Contestatoarea menționează că facturile proformă nu sunt definite de legislația din domeniul financiar contabil însă sunt folosite în practica comercială, și enumeră o serie de acte normative care menționează factura proformă fără a fi definită.

2. S-a procedat la o dublă impunere, având în vedere că s-a calculat impozit pe profit și s-a colectat taxă pe valoarea adăugată din Facturile fiscale nr. .... reprezentand c/v 3 vagoane marfa - cumparator S.C.Y și nr. .... reprezentand c/v 22 vagoane marfa și 2 vagoane insotitoare(care nu au facut obiectul contractului cu ..... ) – cumparator .....

În urma controlului s-a dispus înregistrarea de debite, pentru operațiuni care nu s-au realizat.

**B.** Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr..... încheiat în data de ..... de către reprezentanții Activității de inspecție fiscală a D.G.F.P. ca urmare a deciziei nr....., s-a constatat că SC X a întocmit, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. .... și a Actului adițional nr. ...., încheiat cu SC Y Facturile fiscale seria ..... nr. .... și nr. ...., în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei taxă pe valoarea adăugată și reprezintă contravaloarea unui număr de .... vagoane de marfă.

Se face precizarea că pe cele două facturi fiscale s-a adăugat , prin scris cu mâna, cuvântul ,, proformă,, și că aceste facturi nu au fost înregistrate de societatea contestatoare în jurnalele de vânzări întocmite pentru lunile iulie și august 2004 și în documentele contabile pentru evidențierea veniturilor din aceste facturi fiscale pe lunile iulie și august 2004.

Organele de inspecție fiscală au considerat că în situația în care au fost emise două facturi fiscale cu regim special având înscrise în ele livrări de bunuri, X avea obligația să înregistreze în

evidența contabilă cele două documente, conform art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Ca urmare, în timpul inspecției fiscale, organele de control au procedat la stabilirea obligațiilor fiscale neînregistrate de societatea comercială în sumă de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată neînregistrată de societate, și în sumă de ..... lei, reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor neînregistrate de către societate în sumă totală de ..... ( ..... lei x 25%).

Totodată, pentru aceste obligații fiscale suplimentare stabilite ca datorate bugetului de stat, s-au calculat dobânzi în sumă de ..... lei aferente taxei pe valoarea adăugată și în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit, precum și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ..... lei și de ..... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, prezentate în anexele nr. 1 și 2 la raportul de inspecție parțială.

Conform raportului de inspecție fiscală parțială nr.....005 s-a concluzionat ca X datorează bugetului de stat consolidat impozit pe profit în suma de ..... lei și TVA de plată în suma de ..... lei.

C. Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei și având în vedere motivația societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală și reglementările legale în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală parțială s-a făcut în vederea respectării deciziei ..... prin care, la punctul 2, s-a dispus desființarea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală parțială și a Deciziei de Impunere pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit în suma de ..... lei și TVA în suma de ..... lei.

În fapt, în data de ..... SC X a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. ...., în calitate de vânzător, cu Y, în calitate de cumpărător, a unui număr de ..... vagoane de marfă la un preț de ..... lei/bucată fără TVA, respectiv ..... lei fără TVA.

În acest contract de vânzare-cumpărare se prevede obligația cumpărătorului de a achita 10% din valoarea contractului în 5 zile de la semnarea contractului, sumă ce constituie atât avans de plată a mărfii cât și garanție pentru respectarea clauzelor contractului, iar restul de plată urma să se achite în 30 de zile de la semnarea contractului.

Se mai preciza în contractul de vânzare-cumpărare respectiv că vânzătorul are dreptul de retenție a mărfii până la achitarea integrală a prețului și că facturarea se va face la data semnării contractului.

SC X a întocmit cumpărătorului Factura fiscală seria .... nr. .... (anexată în copie la dosar) pentru vânzarea unui număr de .. vagoane de marfă la prețul de ..... lei/bucată cu o valoare totală de ..... lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, înscriindu-se pe factură cu mâna cuvântul „proformă”, fără a fi înregistrată în jurnalul de vânzări pentru luna iulie 2004 și în evidența contabilă a veniturilor.

În data de 11.08.2004 se încheie între cele două societăți comerciale Actul adițional nr. 1 la Contractul de vânzare-cumpărare nr. .... în vederea suplimentării acestui contract cu un număr de .. vagoane de marfă la același preț de vânzare pe bucată.

SC Y întocmește Factura fiscală seria ... nr. .... (anexată în copie xerox la dosar) pentru vânzarea unui număr de ... vagoane marfă cu o valoare totală de ..... lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, adăugând și pe aceasta, prin scris cu mâna, cuvântul „proformă”.

Nici această factură fiscală nu a fost înregistrată în jurnalul de vânzări întocmit pe luna august 2004 și în evidența contabilă a veniturilor.

SC Y achită în data de 20.08.2004 suma totală de ..... lei pentru care X emite Factura fiscală seria ... nr. ...., pe care menționează „ factură avans .... vagoane basculante” și o înregistrează în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna august 2004.

SC Y mai achită în data de 08.09.2004 suma totală de .... lei pentru care SC X întocmește Factura fiscală seria ... nr. .... pe care menționează „ factură avans vagoane basculante” pe care o înregistrează în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna septembrie 2004.

În luna octombrie 2004 SC X întocmește Factura fiscală seria ..... nr. .... reprezentând contravaloarea a ..vagoane de marfă considerate ca achitate prin avansurile plătite, menționate mai sus, rămânând o diferență neachitată și înscrisă în factura fiscală în sumă totală de ... lei..

În data de 12.10.2004 SC X, prin Adresa nr. 776/12.10.2004, anunță cumpărătorul Y că a hotărât rezilierea contractului de vânzare-cumpărare și actul adițional încheiat pentru diferența de .. vagoane de marfă, întrucât nu au plătit contravaloarea acestor vagoane până la data de 11.09.2004, conform art. 6 pct. 1 liniuța 2 din Contractul de vânzare-cumpărare nr. .... Totodată, pentru prejudiciul suferit, întocmește și Factura fiscală seria ... nr. .... în valoare de ..... lei reprezentând penalități de întârziere.

Prin adresa menționată SC X făcea cunoscut SC Y că dorește să continue derularea vânzărilor celor .. vagoane de marfă cu SC V, căreia SC Y îi vânduse deja ... vagoane de marfă, care era interesată să preia și datoriile SC Y.

SC Y, prin Adresa nr. ...., își dă acordul și astfel relațiile comerciale între cele două societăți comerciale încetează.

Obiectul contestației îl constituie stabilirea dacă societatea contestatoare datorează bugetului de stat impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată colectată din Facturile fiscale seria .... numerele ..... și ....., care nu au fost înregistrate în evidența contabilă a acesteia fiind considerate „ proforme”, având în vedere că în contractul de vânzare-cumpărare se prevede că facturarea se va face la data semnării contractului și că vânzătorul are dreptul de retenție a mărfii până la achitarea integrală.

În motivarea contestației autoarea susține că „ facturile proformă nu au fost emise drept facturi fiscale cu regim special, în înțelesul H.G. nr 831/1997, ci ca simple acte care dovedesc un acord de voință de realizare a unei tranzacții ulterioare, practic, fiind un antecontract de vânzare-cumpărare.”

Emiterea facturilor proformă se întâlnește mai des în activitatea vamală și privesc plasarea bunurilor în regimuri vamale suspensive, precum și scoaterea din aceste regimuri vamale, operațiunile respective neconstuind un act de vânzare-cumpărare a bunurilor.

De asemenea factura proformă se mai utilizează la operațiunile în lohn și în cazul participării investitorilor străini cu aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale care se înființează.

În drept, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la alin. (1) că: „, Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar [.....].”

De asemenea, H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede la art. 1 alin. (2) că: „, Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare numai facturi tipizate cu regim special, comune pe economie.”

Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin H.G. nr. 831/1997 prevede la art. 1 că: „, Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și **corecta utilizare** a formularelor cu regim special de înscriere și numerotare, cum sunt: facturile [.....], cu ajutorul cărora se stabilesc volumul de activitate, plățile și încasările efectuate în raport cu bugetul de stat [.....].”

Potrivit acestor prevederi legale înscrierea manuală a cuvântului „proformă” pe cele două facturi fiscale în cauză și utilizarea lor în alte scopuri decât cele pentru care au fost create este contrară legii, greșeală făcută și recunoscută de către contestatoare la pagina 6 din contestația initiala.

În ceea ce privește motivul invocat în contestație privind dubla impunere, aceasta s-a produs datorită interpretării eronate de către SC X a modului de întocmire și utilizare a unui document cu

regim special de tipărire, înscriere și numerotare pentru activitatea financiară și contabilă, respectiv factura fiscală (cod 14.4.10/A).

Spre deosebire de SC X, partenerul contractual SC Y a înregistrat în evidența sa contabilă facturile fiscale în cauză, fapt ce a condus la realizarea unor influențe de natură fiscală, respectiv deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Conform Raportului de Inspectie Fiscala ..... intocmit de inspectorii din cadrul DGFP Prahova la S.C.Y s-a constatat ca "desi in mod eronat S.C. X a utilizat documente fiscale,cele doua facturi emise in lunile iulie si august 2004 *reprezinta facturi proforma*,asa cum si vanzatorul a si mentionat pe aceste documente",si deci nu s-a admis cererea de rambursare TVA pentru suma de ..... lei,suma ce cuprinde si TVA aferenta celor doua facturi proforma.

În luna octombrie 2004 s-au facturat, conform Facturii fiscale seria ..... nr. ...., un număr de .... vagoane de marfă în valoare de ..... lei și taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ..... lei. Totodată, prin factura fiscală respectivă s-a ștornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, reprezentând suma taxei pe valoarea adăugată din cele două facturi fiscale emise pentru avansurile încasate.

În baza acestei facturi societatea contestatoare a înregistrat ca venituri, conform Fișei contului 7583 ,, Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital" din luna octombrie 2004 valoarea celor 19 vagoane de marfă vândute în sumă ..... lei.

Totodată a înregistrat în jurnalul de vânzări pe luna octombrie 2004 taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ..... lei și a ștornat taxa aferentă în avans în sumă de ..... lei.

Pentru restul de .... vagoane de marfă, din cele .... contractate, neachitate la termenul stabilit în contract de către cumpărătorul Y, vânzătorul SC X a reziliat Contractul de vânzare- cumpărare nr. .... începând cu data de 11.10.2004, măsură comunicată cumpărătorului prin Adresa nr. .... și acceptată de acesta prin Adresa de răspuns nr. .... Deci contractul respectiv s-a limitat la vânzarea a .... vagoane de marfă deja achitate, din totalul de .... vagoane.

Pentru restul de ... de vagoane s-au emis Facturile fiscale nr. .... reprezentand c/v 3 vagoane marfa - cumparator S.C.D și nr. .... reprezentand c/v .... vagoane marfa si ... vagoane insotitoare(care nu au facut obiectul contractului cu Y ) – cumparator S.C.SAcestea au fost inregistrate in jurnalul de vanzari din lunile in care au fost emise,precum si in registrul jurnal la datele la care au fost emise facturile.

Mai mult, SC Y nu a avut drept de deducere pentru cele doua facturi fiscale emise ca "proforma",deci bugetul de stat nu a fost prejudiciat,iar la data emiterii deciziei ..... toate cele trei exemplare ale facturilor in cauza existau la contestatoare cu mentiunea "anulat". În consecință, urmează să se admită contestația pentru ..... lei - impozit pe profit; ..... lei - taxă pe valoarea adăugată;

Având în vedere că la stabilirea obligațiilor fiscale pentru facturile fiscale proformă neînregistrate de societate în evidența sa contabilă, organele de inspectie fiscală nu au ținut cont că cele de ....vagoane marfă reziliate din contractul de vânzare cumpărare încheiat cu SC Ys-au vândut ulterior altor societăți comerciale iar societatea contestatoare a regularizat operațiunea pentru cele .. vagoane marfă, se va admite contestatia si se va anula Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare pentru sumele de ..... lei –impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 185 alin. (1), (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **D E C I D E :**

1. Admiterea contestației pentru sumele de ..... lei - impozit pe profit si ..... lei - taxă pe valoarea adăugată;

2 .Desființarea deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare contestată pentru suma de ..... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ..... lei și ..... lei taxă pe valoarea adăugată.

\*  
\*                      \*

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 30 de zile de la comunicare la Tribunalul .....

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**Oficiul Juridic,**

Sef Serviciu :  
Consilier: