

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. 30 / _____ 2004
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. "M" S.R.L

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. "M" S.R.L** impotriva procesului verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei generale a finantelor publice privind suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata ca urmare a masurii de colectare a taxei pe valoarea adaugata, precum si suma reprezentand majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice aprobata prin Legea nr.506/2001 coroborate cu prevederile art.196 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. S.C. "M" S.R.L. contesta masurile dispuse de organele de control ale Directiei generale a finantelor publice prin procesul verbal, precizand urmatoarele :

Suma in cauza reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta facturilor de livrare de marfa emise catre S.C. "Z" S.A. si neincasate de societate pe perioada anului 2002.

Prin sentinta civila pronuntata de tribunal, s-a declarat procedura de reorganizare judiciara si faliment a societatii "Z" S.A., iar prin sentinta judecatoreasca pronuntata de tribunal si ramasa irevocabila prin nerecurare, s-a admis declaratia de creanta pentru o suma care include si suma reprezentand valoarea totala a facturilor emise de societate catre S.C. "Z" S.A..

De asemenea, prin continutul declaratiei de creanta, admisa la masa credala au fost cuprinse facturi prin care au fost facturate dobanzi la sumele imobilizate, dobanzi ce reprezinta lipsa de folosinta sau beneficiul nerealizat al acestor sume.

Conform teoriei generale a obligatiilor, prin daune interese se intelege atat paguba efectiva cat si beneficiul nerealizat.

In conditiile in care debitorul a intrat in procedura de faliment printr-o hotarare judecatoreasca definitiva, iar societatea a obtinut o hotarare judecatoreasca definitiva prin care a fost admisa declaratia de creanta si care reprezinta daunele interese, societatea a apreciat ca in cauza sunt incidente dispozitiile art.18 pct.3 lit.b din Legea nr.345/2002.

In mod eronat organele de control au constatat ca societatea nu a solicitat daune interese, acestea fiind cuprinse in hotararea judecatoreasca. Pentru aceasta creanta, constatata prin hotarare judecatoreasca definitiva si care reprezinta daune interese s-a constituit provizion intrucat debitorul se afla in procedura de reorganizare judiciara si faliment.

Provizionul s-a constituit la nivelul creantei, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta a fost inregistrata in contul 4428 - taxa pe valoarea adaugata neexigibila, avandu-se in vedere bifunctionalitatea acestui cont.

Din momentul constituirii provizioanelor si pana in momentul anularii lor, taxa pe valoarea adaugata aferenta creantei este neexigibila si se regaseste in contul 4428, avand in vedere prevederile art.1 lit.a din Hotararea Guvernului nr.830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agentilor economici, ale băncilor, organizatiilor cooperatiste de credit si fondurilor de garantare.

Ca urmare, societatea solicita anularea procesului verbal si a masurilor dispuse prin acesta.

II. Prin procesul verbal, organele de control ale Directiei generale a finantelor publice au constatat urmatoarele:

Controlul efectuat a cuprins perioada octombrie 2002 - martie 2003.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, au fost avute in vedere prevederile Legii nr.345/2002 si ale Hotararii Guvernului nr.598/2002.

Suma in cauza reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta facturilor de livrare de marfa emise de catre S.C. "Z" S.A. si neincasate de S.C. "M" S.R.L. pe perioada anului 2002.

In baza contractelor incheiate intre cele doua societati privind aprovizionarea cu materie prima si materiale, S.C. "M" S.R.L. livreaza marfa catre S.C. "Z" S.A., aceasta neachitand contravaloarea bunurilor livrate.

Prin sentinta civila pronuntata de tribunal, s-a declarat procedura de reorganizare judiciara si faliment a societatii "Z" S.A. iar prin sentinta judecatoreasca pronuntata de tribunal se dispune inscrierea creantei la masa credala a S.C. "Z" S.A., suma ce reprezinta "contravaloare facturi fiscale si file C.E.C."

De asemenea, organele de control au constatat ca prin nota contabila, societatea isi constituie provizioane pentru clientii incerti sau in litigiu.

In conformitate cu art.14 cap.III din Legea nr.345/2002, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor cumparate de S.C. "Z" S.A. a generat colectarea taxei pe valoarea adaugata de S.C. "M" S.R.L. in momentul livrarii marfii si intocmirii facturii fiscale.

Deoarece nu au fost solicitate daune interese pentru neindeplinirea prevederilor art.8 din contractul 1360 si art.11 din contractul 1361, articolul contabil efectuat de societate nu are temei legal, societatea diminuand eronat creanta fiscala constand in taxa pe valoarea adaugata de plata.

Totodata au fost calculate majorari de intarziere si dobanzi.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita ca urmare a masurii de colectare a taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare datoreaza taxa pe valoarea adaugata evidentiata in facturile emise catre S.C. "Z" S.A, in conditiile in care firma beneficiara se afla in procedura de reorganizare judiciara si faliment.

In fapt, S.C. "M" S.R.L. incheie cu S.C. "Z" S.A. contracte privind aprovizionarea cu materii prime si materiale.

În baza acestor contracte, contestatoarea livrează marfa către S.C. "Z" S.A. pentru care a emis facturi de livrare, neincasate pe toată perioada anului 2002.

Prin sentința civilă pronunțată de tribunal, s-a declarat procedura de reorganizare judiciară și faliment a societății "Z" S.A. iar prin sentința judecătorească pronunțată de tribunal se dispune înscrierea creanței la masa credală a societății S.C. "Z" S.A., suma ce reprezintă "contravaloare facturi fiscale și file C.E.C."

Prin nota contabilă, societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor de livrare de marfa emise către S.C. "Z" S.A.

Pentru creanța în cauză, societatea a constituit provizioane pentru clienți incerti întrucât debitorul se află în procedura de reorganizare judiciară și faliment, iar taxa pe valoarea adăugată a fost înregistrată în creditul contului 4428 - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Pentru neîndeplinirea clauzelor contractuale, societatea a calculat penalități de întârziere, pe care le-a facturat către S.C. "Z" S.A. și pe care nu le-a încasat până la data controlului.

Întrucât transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor facturate către S.C. "Z" S.A. a fost realizat, organele de control au stabilit că societatea nu avea temei legal pentru stornarea taxei pe valoarea adăugată colectată.

În drept, art.14 cap.III din Legea nr.345/2000 privind taxa pe valoarea adăugată precizează: **"Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor[...]".**

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, se reține că S.C. "M" S.A. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise către S.C. "Z" S.A. având în vedere faptul că transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor facturate a fost realizat în momentul livrării marfii și întocmirii facturii.

În ceea ce privește baza de impozitare, art.18 pct.3 lit.b din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată precizează:

"Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:

b) [...] sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale;"

Totodată, art.55 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, precizează:

“Penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, se exclud din baza de impozitare numai dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate”.

Se retine faptul ca prin hotararea judecatoreasca, creanta in cauza este admisa ca fiind contravaloare facturi fiscale si file CEC. Totodata, se retine faptul ca in declaratia de creanta depusa la tribunal, anexata in copie la dosarul cauzei, nu este mentionat termenul de daune interese, creanta fiind constituita din facturi emise catre societatea debitoare si neachitate de catre aceasta, reprezentand contravaloare materii prime si materiale.

Avand in vedere cele mentionate anterior, se retine faptul ca valoarea totala aferenta facturilor neincasate nu poate fi exclusa din baza de impozitare deoarece acestea nu reprezinta daune interese sau penalizari solicitate pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale asa cum prevede art.18 alin.(3) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, precizat mai sus.

Totodata, se retine faptul ca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor facturate si neachitate de S.C. “Z” S.A. si penalizarile facturate de S.C. “M” S.R.L. reprezinta creanta totala pe care contestatoarea o are la societatea debitoare, deci creanta include si taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise.

De asemenea, intrucat suma stornata de societate din taxa pe valoarea colectata reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta unor bunuri pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, contestatoarea nesolicitand daune interese pentru neindeplinirea prevederilor contractelor comerciale incheiate intre cele doua societati asa cum s-a aratat anterior, articolul contabil de stornare a taxei pe valoarea adaugata efectuat de contestatoarea nu are temei legal, societatea diminuand eronat creanta fiscala constand in taxa pe valoarea adaugata de plata.

Mai mult, societatea contestatoare in mod eronat a considerat suma cu care s-a inregistrat la masa credala ca fiind daune interese intrucat in aceasta notiune nu intra contravaloarea bunurilor livrate, daunele interese reprezentand despagubirile banesti la plata carora debitorul este obligat prin hotarare judecătoreasca in scopul repararii prejudiciilor cauzate creditorului prin neexecutarea obligatiilor contractuale sau prin executarea lor defectuoasa ori cu intarziere.

Or, se retine ca societatea contestatoare nu a solicitat instantei judecatoresti obligarea debitoare sale la plata daunelor interese ci numai la plata contravalorii bunurilor livrate.

Totodata, prin incheierea pronuntata de tribunal s-a admis creanta contestatoarei reprezentand "contravaloare facturi fiscale si file CEC" sub rezerva ca "admiterea la masa credala a creantei declarate [...] nu exclude procedura de verificare prevazuta la art.58/6 si urmatoarele" din Legea nr.64/1995, republicata, modificata prin Ordonanta Guvernului nr.38/2002.

In consecinta, organele de control in mod legal au stabilit de plata in sarcina contestatoarei suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata ca urmare a colectarii taxei pe valoarea adaugata, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2) Referitor la majorarile de intarziere si dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin procesul verbal, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si dobanzilor, aceasta datoreaza si suma cu titlu de majorari de intarziere si dobanzi reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**", art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art.13 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

De altfel, societatea avea calculate si inregistrate in evidentele contabile o parte din aceste majorari.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.14 cap.III din Legea nr.345/2000 privind taxa pe valoarea adaugata coroborate cu art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "M" S.R.L.** pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata

de plata ca urmare a colectarii taxei pe valoarea adaugata, precum si pentru suma reprezentand majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii.