

DECIZIA nr. 439 din 06.06.2019
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL,
cu domiciliul fiscal în..., sector X, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2019, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2019 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Q cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin împuternicit în baza împuternicirii înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de2019 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2019 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X bbb/2019 (identificată eronat ca fiind decizia cu F-X kkk/2019), emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X kkk/2019 și comunicată prin poștă în data de2019, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Q au efectuat inspecția fiscală parțială a TVA la ABC SRL pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X kkk/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X bbb/2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei și s-a respins la rambursare TVA în sumă de R lei, cu consecința stabilirii unei diferențe de plată în sumă de P lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de S lei, arătând următoarele:

Stabilirea diferenței de TVA este nelegală, fără a avea legătură cu vreuna din prevederile legale invocate deoarece echipa de inspecție nu a făcut decât să exploateze o eroare materială, susținând că pe avizul de expediție nr. AVZ q/01.09.2018 nu a fost trecut mențiunea expresă "mărfuri pentru prelucrare la

terți”. Textul scris pe aviz ”marfă livrată conform contract de prestări servicii nr. CP w/01.06.2018” este similar cu ”mărfuri pentru prelucrare la terți”, iar conform contractului societatea a transferat o parte din stocurile degradate spre reprocesare datorită faptului că acestea nu mai putea fi vândute. Aceste stocuri se regăsesc la inventarele din ultimii 10 ani și nicio companie nu își permite să țină stocuri de vin un timp îndelungat dacă nu ar exista posibilitatea comercializării acestora.

O altă eroare materială speculată de organele de inspecție fiscală este operarea transferului în contabilitate cu nota contabilă fn/01.09.2018 418 ”Clienți facturi de întocmit” = 707 ”Venituri din vânzarea mărfurilor”, iar atâta timp cât avizul face trimitere la contractul nr. CP w/01.06.2018 nu există niciun dubiu că acestea ar fi supuse comercializării și nu prelucrării, așa cum se arată foarte clar în contractul de prestări servicii menționat.

Buletinele de analiză la care fac referire organele de control, cu trimitere la art. 24 alin. (3) și art. 25 alin. (1) și (2) din Legea viei și vinului nr. 164/2015 sunt obligatorii doar pentru vinurile ce urmează a fi comercializate și nu la cele care suportă o prelucrare intermediară, neexistând nicio prevedere legală care să exprime clar că nevandabilitatea unui produs trebuie susținută cu buletine de analiză conform ”teoremei” organelor fiscale.

Stabilirea diferențelor de TVA putea fi evitată dacă erau respectate dispozițiile procedurale prevăzute de art. 107 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care organele de control au ignorat punctul de vedere exprimat în scris de societate.

Se precizează că toate documentele la care se face referire în contestație sunt deja în posesia organelor de control.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să colecteze TVA pentru vinurile îmbuteliate livrate de contestatoare către o persoană afiliată pe bază de aviz de însoțire a mărfii, fără emiterea facturii cu TVA, în condițiile în care susținerile contestatoarei și documentele existente în dosarul cauzei nu dovedesc că bunurile livrate au fost degradate și scoase din circuitul economic prin distrugere fără contrapartidă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă S lei pentru vinurile îmbuteliate de diverse soiuri în valoare de B lei, livrate de societatea ABC SRL către societatea afiliată PJA SA cu avizul de însoțire a mărfii nr. AVZ q/01.09.2018, fără emiterea facturii și fără colectarea TVA aferentă.

În contabilitate operațiunea s-a înregistrat prin nota contabilă fn/01.09.2018 prin înregistrarea contabilă 418 ”Clienți facturi de întocmit” = 707 ”Venituri din vânzarea mărfurilor” B lei și, concomitent, cu săderea din gestiune a mărfurilor livrate prin înregistrarea contabilă 607 ”Cheltuieli privind mărfurile” = 371 ”Mărfuri” cu aceeași valoare.

Prin nota explicativă din 22.01.2019 reprezentantul societății a susținut că factura nu a fost emisă deoarece mărfurile au fost trimise spre ”dezasamblare conform contractului CP w/01.06.2018” și că nu a fost colectată TVA deoarece pentru ”stocurile degradate calitativ și care nu mai pot fi valorificate și pentru care există dovada distrugerii nu se face ajustarea TVA”, cu indicarea prevederilor art.

304 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 78 alin. (10) lit. d) din Normele metodologice de aplicare.

Raportat la aceste susțineri, organele de inspecție fiscală arată că avizul de însoțire a mărfii nr. AVZ q/01.09.2018 nu conține mențiunea obligatorie "pentru prelucrare la terți", mărfurile nu au fost înregistrate în contul 357 "Mărfuri aflate la terți", societatea nu a făcut dovada că stocurile ar fi "degradate calitativ" și nici că stocurile ar fi fost distruse, iar temeiurile legale indicate pentru lipsa ajustării sunt eronate față de situația de fapt constatată.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea trebuia să emită factură și să colecteze TVA aferentă conform art. 270 alin. (1), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1), art. 286 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (6) lit. a) și art. 319 alin. (16) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 270, art. 281, art. 282, art. 286 și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 270. - (1) Este considerată livrare de bunuri **transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**".

"Art. 281. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol".

"Art. 282. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 286. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]"

"Art. 319. - (6) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate; [...]"

(16) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă".

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea ABC SRL a livrat către PJA SA cu avizul de însoțire a mărfii nr. AVZ q/01.09.2018 vinuri de diverse sortimente, în aviz fiind menționate unitatea de măsură (sticle), cantitatea și valoarea, inclusiv valoarea totală de B lei, cu TVA 0 (zero). În aceeași zi societatea a înregistrat în evidența contabilă operațiunea de livrare prin înregistrarea contabilă 418 "Clienți facturi de întocmit" = 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" B lei și, concomitent, cu săderea din gestiune a mărfurilor livrate prin înregistrarea contabilă 607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "Mărfuri" cu aceeași valoare.

Prin nota explicativă din 22.01.2019 reprezentantul societății a susținut că factura nu a fost emisă deoarece mărfurile au fost trimise spre "dezasamblare conform contractului CP w/01.06.2018" și că nu a fost colectată TVA deoarece

pentru "stocurile degradate calitativ și care nu mai pot fi valorificate și pentru care există dovada distrugerii nu se face ajustarea TVA", cu indicarea prevederilor art. 304 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 78 alin. (10) lit. d) din Normele metodologice de aplicare.

În justificarea celor susținute societatea a prezentat contractul de prestări de servicii nr. CP w/01.06.2018 încheiat între PJA SA în calitate de prestator și ABC SRL în calitate de beneficiar, părțile convenind cu privire la obiectul contractului:

"2.1. Obiectul contractului îl reprezintă dezasamblarea stocului de vin îmbuteliat ce nu mai poate fi comercializat , în cantitățile și sortimentele arătate în anexa 1 la contract.

2.2. Prestatorul se mai obligă să cumpere vinul vrac rezultat ca materie primă pentru oțet, deșeurile de sticlă și hârtie".

Prețul fără TVA al prestației este stabilit în funcție de capacitatea buteliilor de vin (sticle), urmând a se compensa cu contravaloarea materialelor la data efectuării prestației, respectiv vinul obținut ca materie primă pentru oțet.

Contractul s-a încheiat pe o durată de 7 luni începând de la data de 01.06.2018 și până la data de 31.12.2018, prin contract prestatorul garantând finalizarea prestației până la termenul de expirare a contractului.

Contractul este însoțit de anexa 1 conținând lista de vinuri din stoc mărfuri Focșani la 01.06.2018, detaliată pe sortimente, culoare (alb/roșu), litri, unitate de măsură, bucăți (sticle) și anexa 2 conținând valoarea prestației în funcție de tipul de ambalaj și cantități, menționându-se și deșeurile de sticlă, plastic și carton în greutate de 42,19 tone.

La dosarul cauzei mai există și avizul de însoțire a mărfii seria ... nr. AVZ h/14.09.2018 (emis în format hârtie - 1 filă) care conține doar mențiunea "marfă conform anexei 1 din contractul de prestări servicii nr. CP w/01.06.2018", precum și documentul intitulat "Referat produse nevandabile" din data de 25.02.2018, prin care se consemnează concluziile care au reieșit din analiza organoleptică a vinurilor cuprinse în anexa 1, respectiv că aceste vinuri nu mai pot fi vândute din cauze evidente (oxidare, oțetire, depreciere culoare, depuneri), iar singura variantă viabilă de valorificare este returnarea și vinderea acestora ca materie primă pentru oțet.

Din analiza acestor documente în raport cu susținerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

În primul rând, documentul intitulat "Referat produse nevandabile" datat 25.02.2018 **nu este însoțit** de liste de inventar din care să reiasă stocul de vinuri aflate în magazia Focșani și, în special, **de anexa 1 la care se face referire în cuprinsul său, astfel încât să ateste care sunt sortimentele și cantitățile de vin depreciate/degradate calitativ** și imposibil a fi comercializate altfel decât materie primă pentru oțet și **unde sunt ele depozitate efectiv** din moment ce în finalul lui se propune "returnarea". Acest referat are caracterul unui document pro-causa din moment ce este un document întocmit intern, fără a fi însoțit de buletine de analiză eliberate de un laborator acreditat, care să ateste că vinurile, în sortimentele și cantitățile anume identificate, sunt degradate calitativ și nu mai pot fi comercializate și, mai mult, prin faptul că societatea nu a făcut dovada că în baza lui a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu deprecierea stocurilor prestins degradate, nu poate avea calitatea de document justificativ în sensul art. 6 alin. (1)

din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată care prevede că "orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ".

În al doilea rând, în nota explicativă dată în data de 22.01.2019 societatea a justificat necolectarea TVA prin prisma faptului că mărfurile livrate sunt deteriorate, cu invocarea prevederilor legale referitoare la inexistența obligației de ajustare a TVA, respectiv:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 304. - (2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;"

Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG. nr. 1/2016:

"78. (10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile **în cazul bunurilor** de natura celor prevăzute la alin. (1) **distruse**, pierdute sau furate, **în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător**, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

[...]

d) **bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;**"

Conform prevederilor legale invocate de contestatoarea însăși, în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, nu intervin obligații în privința TVA **doar dacă bunurile în cauză nu mai pot fi valorificate și sunt distruse, situație care trebuie dovedită în mod corespunzător cu documentația aferentă.**

Din acest punct de vedere, trimiterea organelor de inspecție fiscală la prevederile art. 24-25 din Legea nr. 164/2015 nu a vizat obligativitatea prezentării buletinelor de analiză ca urmare a comercializării, ci a vizat trimiterea la existența unui mijloc de probă specific domeniului de activitate, la care societatea putea apela pentru a dovedi cele afirmate în nota explicativă, astfel că cerința prezentării unor buletine de analiză nu este "o teoremă" a organelor fiscale, așa cum eronat susține societatea, ci o aplicare a principiului potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "*actor incumbit probatio*", principiu regăsit și în art. 250 din Codul de procedură civilă care prevede că "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscripții [...]". De altfel, la pg. 12/12 din raport, organele de inspecție fiscală precizează că, așa cum alin. (3) al art. 24 din Legea nr. 164/2015 prevede verificarea conformității vinului îmbuteliat destinat consumului, tot așa, prin reciprocitate, și neconformitatea pentru consum se poate justifica tot în baza unui buletin de analiză emis de laboratoare acreditate.

Oricum, chiar și în situația în care s-ar fi făcut dovada că bunurile sunt degradate calitativ, **nu este îndeplinită condiția "distrugerii bunurilor", ceea ce semnifică, din punct de vedere al TVA scoaterea lor definitivă din circuitul economic, fără contrapartidă.**

Astfel, contestatoarea ABC SRL **omite cu desăvârșire** faptul că **obiectul contractului** de prestări de servicii nr. CP w/01.06.2018 invocat **nu îl constituie**

distrugerea vinurilor, ci "dezasamblarea" vinului îmbuteliat, în urma operațiunii ce trebuia definitivată până la 31.12.2018 **rezultând vin vrac, pe care prestatoarea PJA SA, afiliată cu contestatoarea s-a obligat să-l cumpere ca materie primă pentru oțet, plus deșeurile** din sticlă, plastic și carton rezultate în urma operațiunii de dezasamblare. Ca atare, chiar contractul invocat dovedește că nu este vorba de o distrugere a stocului de vin, ci de **o valorificare a lui sub altă formă** (din vin îmbuteliat în vin vrac) și **pentru o altă destinație** (în loc de vin pentru consum în materie primă pentru oțet). De altfel, prin contestație societatea recunoașterea indirect că vinurile nu au fost distruse, ci prelucrate, atunci când afirmă că alin. (3) al art. 24 din Legea nr. 164/2015 este emis în contextul "PUNERII ÎN CONSUM A VINURILOR și NU A PRELUCRĂRII ACESTORA".

În al treilea rând, societatea invocă o "eroare materială" pe motiv că pe avizul de expediție (de însoțire a mărfii) nr. AVZ q/01.09.2018 nu a fost înscrisă mențiunea expresă "mărfuri pentru prelucrare la terți", deși aceasta este similară cu textul înscris pe aviz de "marfă livrată conform contract de prestări servicii nr. CP w/01.06.2018".

Din simpla analiză a documentelor din dosar se constată că societatea **induce o confuzie voită** cu privire la această așa-zisă eroare, din moment ce **avizul de expediție** (de însoțire a mărfii) **nr. AVZ q/01.09.2018** prezentat organelor de inspecție fiscală, conținând un număr de 5 file, pentru livrarea de vinuri de diverse sortimente, cantități și valori, cu o valoare totală de B lei, cu TVA 0 (zero) **nu conține absolut nicio mențiune sau text.**

Textul cu conținutul "marfă conform anexei 1 din contractul de prestări servicii nr. CP w/01.06.2018" apare ca *unică informație* pe un alt aviz de însoțire a mărfii seria ... nr. **AVZ h**, emis ulterior în data de **14.09.2018** (1 filă), după ce societatea înregistrase deja scăderea din gestiune a mărfurilor livrate cu avizul nr. AVZ q/01.09.2018 cu nota contabilă fn/01.09.2018 prin înregistrarea 607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "Mărfuri" cu B lei.

Rezultă că nu este vorba de o "speculare" a unei mici erori din partea organelor de inspecție fiscală, din moment ce pretinsa mențiune apare pe un alt aviz de expediție, emis în data de 14.09.2018, după ce mărfurile din avizul nr. **AVZ q/01.09.2018** avut în vedere de organele fiscale erau deja livrate și scăzute din gestiune, acest din urmă aviz fiind **singurul ce are calitatea de document justificativ** conferită de art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 întrucât el a stat la baza înregistrării operațiunii în contabilitate (418 = 707 pentru livrare și 607 = 371 pentru scăderea din gestiune).

În al patrulea rând, tot o eroare materială invocă societatea pentru înregistrarea contabilă 418 "Clienți facturi de întocmit" = 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" cu B lei pe motiv că documentul ce a stat la baza acestui transfer de mărfuri, respectiv avizul nr. AVZ q/01.09.2018 conține mențiunea "mărfuri conform contract nr. CP w/01.06.2018", deși, pe de o parte, așa cum s-a arătat anterior, acest aviz nu conține vreo mențiune sau text de natura celui pretins, iar pe de altă parte, o eroare produsă la înregistrarea contabilă a unei operațiuni nu este o simplă eroare materială, ci o "**eroare contabilă**", care se corectează conform subsecțiunii 2.5.2 "Corectarea erorilor contabile" din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Cum contestatoarea nu a adus nicio dovadă de corecție a pretinsei erori de înregistrare în contabilitate prin articolul contabil 418 = 707 și nici că a emis și înregistrat în evidența contabilă până la data de 31 decembrie 2018 o factură pentru vinul vrac și deșeurile de sticlă, plastic și carton care să demonstreze executarea contractului nr. CP w/01.06.2018, organele de inspecție fiscală au fost pe deplin îndreptățite să considere livrarea bunurilor cu avizul nr. AVZ q/01.09.2018 drept o livrare de bunuri în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, pentru care contestatoarea avea obligația emiterii facturii și colectării TVA aferente.

În ceea ce privește nerespectarea prevederilor art. 107 alin. (2) din Codul de procedură fiscală (în fapt, din vechiul Cod) se reține că societatea nu a prezentat, în concret, ce anume nu a fost respectat, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală reiese că proiectul de raport împreună cu înștiințarea pentru discuția finală au fost înaintate prin email împuternicitului societății, iar societatea și-a prezentat în scris punctul de vedere cu privire la constatările inspecției. Faptul că organele de inspecție fiscală nu și-au însușit punctul de vedere al contribuabilului nu echivalează cu ignorarea acestui punct de vedere, așa cum eronat susține societatea, din moment ce în finalul raportului organele fiscale au precizat, în clar, motivele pentru care au considerat că avizul nr. AVZ q/01.09.2018 este documentul justificativ care atestă o operațiune de livrare de bunuri și că pentru justificarea neconformității pentru consum este nevoie de buletine de analiză.

În consecință, în raport de cele anterior reținute și învederate, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 270 alin. (1), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1), art. 286 alin. (1) lit. a), art. 304 alin. (2) lit. a), art. 319 alin. (6) lit. a) și art. 319 alin. (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, pct. 78 alin. (10) lit. d) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X bbb/2019, emisă de în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X kkk/2019 pentru TVA în sumă de **S lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.