

DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulată de **SC SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

De asemenea, SC SRL solicită suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., până la soluționarea contestației.

Contestația este depusă în termen legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC SRL contestă măsura dispusă prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. și Raportul de inspecție fiscală nr., solicitând admiterea contestației, anularea măsurilor dispuse prin actele administrative contestate pentru suma de lei și obligarea organului emitent să emită o nouă decizie de impunere, cu o nouă bază de impozitare.

Contestatoarea arată că, la data de 17 septembrie 2010, A.N.A.F - D.G.F.P. Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Fiscală 1 a comunicat actul administrativ fiscal nr. din data de 27.08.2010, act administrativ fiscal ce respinge la rambursare în mod netemeinic și nelegal suma de lei. De asemenea, precizează că acest act administrativ s-a emis în urma inspecției fiscale parțiale, în baza deciziei nr. privind soluționarea contestației formulate de SC SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile de plată stabilite de inspecția fiscală nr..

SC SRL susține că, organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat că societatea nu justifică stornarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii de stornare nr. în sumă de lei, susținând următoarele:

- factura nr. reprezintă o factură de avans, o operațiune economică de livrare marfă din magazinele aflate în proprietatea SC SRL către magazinele SC SRL în baza contractului nr., în care SC SRL are calitatea de vânzător, iar SC SA are calitatea de cumpărător.

- ulterior emiterii facturii de avans s-a renunțat la livrarea mărfurilor către magazinele aparținând SC SA, întrucât toate magazinele care preconizau achiziționarea mărfii și-au încetat activitatea la SC SA și în consecință operațiunile economice prevăzute în contractul nr.10 au rămas fără obiect, dovedindu-se, astfel imposibilitatea realizării relației comerciale furnizor-client până la concurența sumei din factura de avans.

De asemenea, contestatoarea susține că, întrucât avansul nu s-a încasat, nu s-a realizat vreun transfer de proprietate asupra unor bunuri (art.128 din Codul Fiscal), livrarea neavând loc, s-a procedat prin emiterea și înregistrarea facturii fiscale nr. la

corectarea facturii inițiale prin stornare, în termen legal, înscriind valorile din documentul inițial cu semnul minus, în baza articolului 159 lit.b) din Codul Fiscal.

SC SRL arată că, operațiunea nu se supune prevederilor art.155 alin.(1) și pct.69 (4) din Normele de aplicare a Codului fiscal care reglementează facturile emise pentru plăți în avans, pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestări de servicii, întrucât nu reprezintă o regularizare.

Față de cele prezentate, contestatoarea arată în plus că, în perioada 08.06.2010-28.09.2010 la sediul societății s-a desfășurat inspecția fiscală pentru soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare pentru luna martie 2010, perioada supusă verificării fiind 01.12.2009 – 31.03.2010, stabilindu-se o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă discountului comercial neacordat de către SC SA la finele exercițiului financiar 2009, inclusiv s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei, dobânzi în sumă de lei și penalități în sumă de lei

Contestatoarea precizează că, prin Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr., organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea unui discount minim de 15% calculat la valoarea achizițiilor realizate de-a lungul anului 2009 (conform act adițional/01.04.2009 la contractul cadrul de colaborare nr.), fapt realizat prin înregistrarea facturii nr. care a avut ca efect diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

De asemenea, se arată că, acest discount reprezintă contravaloarea activității de distribuție desfășurată de către societatea contestatoare și în această situație, factura nr.2801 nu mai poate reprezenta contravaloarea serviciului de distribuție marfă așa cum s-a arătat în Raportul de inspecție fiscală nr..

Contestatoarea menționează faptul că, așa cum s-a precizat și în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., factura nr. a fost înregistrată în evidențele contabile ale SC SA, a fost inclusă în jurnalul de cumpărări și declarată în decontul lunii septembrie 2008, nedeclararea de către beneficiar în lista achizițiilor de bunuri și servicii pentru perioada semestrului 2 din anul 2008, respectiv Declarația 394 s-a datorat unei erori care între timp a fost îndreptată, așa cum rezultă din corespondența purtată cu SC SA și care a fost anexată la contestația depusă la data de 24 martie 2010.

La contestație, contestatoarea a anexat în copie:

- factura nr. și nota contabilă nr. care atestă modul de înregistrare a facturii;
- Decizia de impunere nr.;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de lei.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală consemnează că inspecția fiscală parțială s-a efectuat în baza Deciziei nr. privind soluționarea contestației formulate de SC SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., scopul acesteia a fost reverificarea tuturor documentelor justificative aferente operațiunilor aflate în sfera TVA, să se stabilească situația de fapt și obligațiile legal datorate de societate în conformitate cu prevederile legale, ținând cont de cele reținute în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației pentru suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Perioada verificată este 01.04.2008 – 30.11.2009.

Organele de inspecție fiscală arată că, societatea își desfășoară activitatea în baza unui Contract cadru de colaborare (nr..2008) încheiat între SC SRL în calitate de furnizor și SC SRL în calitate de distribuitor, prin care furnizorul se obligă să livreze distribuitorului produsele obținute prin producție proprie și produse achiziționate spre revândare în baza listelor de produse și prețuri, în anumite condiții de comandă și livrare. Prețul practicat nu conține adaos comercial și evidența gestiunii este condusă prin metoda cantitativ-valorică.

Organele de inspecție fiscală menționează că, în perioada aprilie 2008 – noiembrie 2009, societatea înregistrează următoarele categorii de venituri:

- venituri din comercializarea mărfurilor, care dețin ponderea cea mai mare în totalul cifrei de afaceri și constau în vânzarea produselor (pâine, paste făinoase, produse de patiserie, ouă, cereale, furaje concentrate și alte produse alimentare) prin cele 74 puncte de lucru declarate.

- venituri din plusuri constatate la inventar, valoarea debitelor constituite pentru minusurile de inventar imputabile, plusuri de monetar rezultate la predarea banilor la caseria centrală.

În urma verificării documentelor justificative înregistrate în jurnalul de vânzări, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna septembrie 2008 societatea emite factura fiscală nr. către SC SRL, reprezentând „avans marfă” în valoare de lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei, utilizând articolele contabile 411=419 și 411=4427, sumă care conform art.150 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuia plătită. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări și în Decontul de TVA aferent trim.III 2008. În luna martie 2009, aceeași operațiune economică este corectată prin articolul contabil 419=473, iar la sfârșitul lunii octombrie 2009 societatea stornează factura inițială utilizând înregistrarea contabilă 411=473, 411=4427 în roșu.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, operațiunea de stornare care a avut ca efect diminuarea taxei colectate nu reflectă o operațiune reală, justificată în mod corespunzător potrivit legislației fiscale de către societatea verificată, întrucât factura fiscală inițială cu explicația „avans marfă” încalcă prevederile art.134² și art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.69 (4) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (menționarea prevederilor legale sunt în conformitate cu explicația operațiunii dată de societate în factura emisă, fără ca organul fiscal să intervină și să modifice natura operațiunii).

De asemenea, organele de inspecție fiscală consideră că, operațiunea urmare căreia s-a întocmit factura de avans, fără a exista obligația contractuală de emitere a unei facturi fiscale pentru contravaloarea integrală a bunurilor și/sau serviciilor, a avut alt scop economic decât cel din explicația înscrisă din următoarele motive (înainte de stornare operațiunea a fost reevaluată și de societate):

- factura emisă de SC SRL nu este semnată de „beneficiar” – SC SRL;
- avansul nu se decontează ulterior la efectuarea unei operațiuni impozabile (chiar dacă societatea consideră încasarea avansului echivalentul unei operațiuni de compensare, la această compensare nu s-a revenit în regim de stornare);
- nu este justificată menținerea soldului contului 419 o perioadă așa de mare de timp, fără a fi clarificat, în condițiile în care nu reflectă operațiunea de restituire a avansului;
- evidențierea avansului (care nu mai apare ca nedecontat din luna martie) pe sume în curs de lămurire;

- factura fiscală întocmită și emisă de către beneficiar și nu de prestator contravine termenilor și calității deținute de părți în contractul cadru în care se desfășoară relația comercială dintre cele două societăți comerciale. Astfel, conform termenilor contractuali dintre SC SRL – distribuitor/ SC SRL – furnizor, factura este emisă pe relația contractuală inversă: SC SRL – este beneficiar și nu furnizorul de marfă conform contractului nr., fapt pentru care încasarea avansului nu se poate regulariza prin stornare la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării/prestării de servicii pentru că SC SRL nu livrează/prestează bunuri și servicii, ci primește facturi de la SC SRL, le plătește (nu emite facturi către furnizorul față de care are calitatea de distribuitor și nu poate încasa contravaloarea unor operațiuni pe care nu le efectuează de drept).

- în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României pentru perioada semestrului 2 din anul 2008, depusă la organul fiscal de către SC SRL (perioadă în interiorul căreia se află luna octombrie, lună în care este evidențiată factura emisă de SC SRL către SC SRL) nu este declarată această factură în lista achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.69 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspecție fiscală au considerat că, stornarea facturii fiscale nr. prin factura fiscală nr. nu este justificată. Totodată, organele de inspecție fiscală consideră că prin operațiunea arătată, societatea nu respectă prevederile art.159 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei rămâne ca obligație de plată până la data la care operațiunea efectuată va fi justificată cu documente aferente activității defășurate de cele două societăți în baza termenilor contractuali și a prevederilor legale.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările efectuate în acțiunea inițială și de cele reținute la soluționarea contestației, au constatat că, în susținerea contestației SC SRL a prezentat contractul de vânzare nr. (neprezentat inspecției fiscale inițiale) prin care SC SRL are calitatea de vânzător și SC SA are calitatea de cumpărător. Obiectul contractului este operațiunea de comercializare a mărfurilor precizate în anexa (nu s-a prezentat anexa).

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că, în acest contract fiecare parte din cele două părți contractante are calitatea celeilalte părți din contractul cadru nr.42 (prezentat în timpul inspecției fiscale inițiale), respectiv:

- în contractul nr. SC este furnizorul și SC SRL este distribuitor;
- în contractul nr.10 SC SA este cumpărătorul și SC SRL este vânzătorul.

Totodată, se arată faptul că SC SRL este distribuitor pentru marfa primită de la furnizorul SC SRL și această situație este reflectată în documentele societății verificate, respectiv achiziția mărfurilor se efectuează periodic și aceste bunuri sunt vândute prin cele 74 puncte de lucru. Evidența gestiunilor este ținută la prețul de cumpărare și între cele două societăți nu sunt stabiliți termenii în care se desfășoară activitatea de distribuție, întrucât pentru serviciile de comisionare SC SRL nu evidențiază obținerea de venituri, în toată perioada verificată societatea înregistrează pierdere. Acest aspect a fost sesizat în acțiunea inițială și s-a menționat intenția demarării unei inspecții ulterioare cu scopul verificării modului de evidențiere a bazei impozabile pentru stabilirea impozitului pe profit și analizarea pierderii înregistrate.

Organele de inspecție fiscală consemnează în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., faptul că, în perioada următoare acțiunii de inspecție fiscală inițială, SC SRL solicită din nou rambursarea taxei pe valoarea adăugată, moment în care prezintă

echipei de inspecție fiscală, actul adițional la contractul nr.42/24.07.2008 din data de 01.04.2009, act prin care se dispune: „furnizorul și distribuitorul, de comun acord agreează lista de vânzare-achiziție comună în spiritul unui sistem informatizat integrat, urmând ca marja comercială a distribuitorului să se asigure prin acordarea unor discounturi comerciale pe bază de diferențe de preț la sfârșitul exercițiilor financiare. Cuantumul acestui discount poate să oscileze între 15-25% din valoarea achizițiilor realizate de către distribuitor de-a lungul unui exercițiu financiar.”

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că termenii contractului nr.10 și a actului adițional la contractul cadru nr.42 reflectă și definesc natura operațiunii prin care SC SRL obține venituri (neevidentiate) reprezentând contravaloarea serviciilor de distribuție a bunurilor cumpărate de la SC SRL (vândute la prețul de cumpărare – prețul la care se ține evidența gestiunii). De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși actul adițional funcționează de la data de 01.04.2009, în perioada de la înființare până la data de 31.03.2009 SC SRL obține venituri la nivelul prețului de achiziție, întrucât prețul de vânzare al mărfurilor este la nivelul prețului de achiziție, preț la care se conduce evidența gestiunilor de mărfuri, excepție fiind factura nr. emisă cu explicația „avans marfă”, a cărei contravaloare se încasează parțial prin compensare.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, factura nr. se încadrează în termenii contractuali din contractul nr.42 și emiterea acesteia reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat – distribuție marfă – de către SC SRL către SC SRL, iar explicația „avans marfă” nu este conformă cu realitatea întrucât furnizorul de marfă este SC SRL.

Referitor la stornarea operațiunii în luna octombrie 2009, organele de inspecție fiscală consemnează că, informațiile din acțiunea de inspecție fiscală inițială rămân neschimbate, respectiv:

- încasarea „avansului” s-a efectuat în regim de compensare (societatea consideră încasarea avansului echivalentul unei operațiuni de compensare) prin documente justificative și nota explicativă dată de d-na contabilă. În lipsa unei relații comerciale furnizor-client și client-furnizor între cele două societăți comerciale nu se pot derula operațiuni de compensare – acest argument fiind unul în plus față de cele menționate prin care SC SRL recunoaște că avea obligații de plată față de furnizorul SC SRL în contul unor creanțe de încasat de la această societate, creanțe care nu pot fi justificate decât în baza contractului nr.10 și a actului adițional la contractul nr.42;

- prin emiterea facturii de stornare nr. nu se face dovada repunerii sumelor compensate în faza anterioară și nici nu justifică necesitatea acestei operațiuni prin documente aferente;

- explicația reprezentantului societății precum că „factura nr. reprezintă un avans la o operațiune de livrare marfă din magazinele aflate în proprietatea SC SRL către magazinele SC SRL”, nu este susținută de argumente și documente (în ce ar fi constat natura operațiunii de livrare, care au fost bunurile livrate), în afară acestui document nu s-au efectuat tranzacții de asemenea manieră încât SC SRL să revândă marfa furnizorului.

Organele de inspecție fiscală menționează că, potrivit actului adițional la contractul cadru la sfârșitul anilor fiscali 2008 și 2009, se recunoaște neevidențierea de către societate a „discounturilor comerciale” aplicate achizițiilor realizate de către distribuitor de-a lungul unui exercițiu financiar în procent de 15-25 %.

Urmare a celor constatate și potrivit prevederilor art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.69 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora

regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri, organele de inspecție fiscală au considerat că stornarea facturii nr. prin factura nr. nu este justificată.

Având în vedere întocmirea și prezentarea actului adițional la contractul cadru în baza caruia funcționează colaborarea dintre cele două societăți comerciale, persoane afiliate, în perioada 10.04.2008-31.03.2009, organele de inspecție fiscală menționează că obținerea veniturilor de către SC SRL nu a fost reglementată prin contracte economice, singurul document în baza căruia sunt obținute venituri corespunzător contravalorii bunurilor distribuite fiind factura nr..

Organele de inspecție fiscală au considerat reală operațiunea prin care se naște obligația SC SRL față de serviciile prestate de distribuitorul SC SRL și nejustificată operațiunea de stornare.

Urmare a celor arătate, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezintă obligație de plată în condițiile în care, pentru această sumă s-a dispus reanalizarea și este conținută în suma solicitată la rambursare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală la emiterea deciziei de impunere nr. în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr., nu au pus în aplicare decizia de soluționare nr. emisă de D.G.F.P.Caraș-Severin, prin care s-a desființat parțial decizia de impunere nr., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..

În fapt, prin Decizia nr. emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Soluționare Contestații s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. pentru suma de lei, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză temeinică și completă a stării de fapt a contestatoarei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să efectueze o nouă reverificare a tuturor documentelor pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, să stabilească situația de fapt și obligațiile legal datorate de societate, în conformitate cu prevederile legale.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală preiau în totalitate constatările referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei din raportul de inspecție fiscală inițial nr.. În plus prin noul Raport de inspecție fiscală nr., față de cel inițial organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

În perioada următoare acțiunii de inspecție fiscală inițială, SC SRL solicită din nou rambursarea taxei pe valoarea adăugată, moment în care prezintă echipei de inspecție fiscală, actul adițional la contractul nr. din data de 01.04.2009, act prin care se dispune: „furnizorul și distribuitorul, de comun acord agreează lista de vânzare-achiziție comună în spiritul unui sistem informatizat integrat, urmând ca marja comercială a distribuitorului

să se asigure prin acordarea unor discounturi comerciale pe bază de diferențe de preț la sfârșitul exercițiilor financiare. Quantumul acestui discount poate să oscileze între 15-25% din valoarea achizițiilor realizate de către distribuitor de-a lungul unui exercițiu financiar.”

Față de cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că termenii contractului nr.10 și a actului adițional la contractul cadrul nr.42 reflectă și definesc natura operațiunii prin care SC SRL obține venituri (neevidentiate) reprezentând contravaloarea serviciilor de distribuție a bunurilor cumpărate de la SC SRL (vândute la prețul de cumpărare – prețul la care se ține evidența gestiunii). De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși actul adițional funcționează de la data de 01.04.2009, în perioada de la înființare până la data de 31.03.2009 SC SRL obține venituri la nivelul prețului de achiziție, întrucât prețul de vânzare al mărfurilor este la nivelul prețului de achiziție, preț la care se conduce evidența gestiunilor de mărfuri, excepție fiind factura nr. emisă cu explicația „avans marfă”, a cărei contravaloare se încasează parțial prin compensare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că, factura nr. se încadrează în termenii contractuali din contractul nr.42 și emiterea acesteia reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat – distribuție marfă – de către SC SRL către SC SRL, iar explicația „avans marfă” nu este conformă cu realitatea întrucât furnizorul de marfă este SC SRL.

În ceea ce privește stornarea operațiunii în luna octombrie 2009, organele de inspecție fiscală consemnează că, informațiile din acțiunea de inspecție fiscală inițială rămân neschimbate, respectiv:

- încasarea „avansului” s-a efectuat în regim de compensare (societatea consideră încasarea avansului echivalentul unei operațiuni de compensare) prin documente justificative și nota explicativă dată de d-na contabilă. În lipsa unei relații comerciale furnizor-client și client-furnizor între cele două societăți comerciale nu se pot derula operațiuni de compensare – acest argument fiind unul în plus față de cele menționate prin care SC SRL recunoaște că avea obligații de plată față de furnizorul SC SRL în contul unor creanțe de încasat de la această societate, creanțe care nu pot fi justificate decât în baza contractului nr.10 și a actului adițional la contractul nr.42;

- prin emiterea facturii de stornare nr. nu se face dovada repunerii sumelor compensate în faza anterioară și nici nu justifică necesitatea acestei operațiuni prin documente aferente;

- explicația reprezentantului societății precum că „factura nr. reprezintă un avans la o operațiune de livrare marfă din magazinele aflate în proprietatea SC SRL către magazinele SC SRL”, nu este susținută de argumente și documente (în ce ar fi constat natura operațiunii de livrare, care au fost bunurile livrate), în afară acestui document nu s-au efectuat tranzacții de asemenea manieră încât SC SRL să revândă marfa furnizorului.

Urmare a celor constatate și potrivit prevederilor art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.69 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri, organele de inspecție fiscală au considerat că stornarea facturii nr. prin factura nr., nu este justificată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, având în vedere întocmirea și prezentarea actului adițional la contractul cadru în baza căruia funcționează colaborarea

dintre cele două societăți comerciale, persoane afiliate, în perioada 10.04.2008-31.03.2009, menționează că obținerea veniturilor de către SC SRL nu a fost reglementată prin contracte economice, singurul document în baza căruia sunt obținute venituri corespunzător contravalorii bunurilor distribuite fiind factura nr., considerând reală operațiunea prin care se naște obligația SC SRL față de serviciile prestate de distribuitorul SC SRL și nejustificată operațiunea de stornare.

Pe cale de consecință stabilesc că, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezintă obligație de plată în condițiile în care, pentru această sumă s-a dispus reanalizarea și este conținută în suma solicitată la rambursare.

Prin contestația formulată SC SRL susține faptul că factura nr. reprezentând avans marfă este o operațiune economică de livrare marfă din magazinele aflate în proprietatea SC SRL către magazinele SC SRL în baza contractului nr.10/24.07.2008, în care SC SRL are calitatea de vânzător, iar SC SA are calitatea de cumpărător, însă ulterior emiterii acestei facturii de avans s-a renunțat la livrarea mărfurilor către magazinele aparținând SC SA, întrucât toate magazinele care preconizau achiziționarea mărfii și-au încetat activitatea la SC SA și în consecință operațiunile economice prevăzute în contractul nr.10 au rămas fără obiect, dovedindu-se, astfel imposibilitatea realizării relației comerciale furnizor-client până la concurența sumei din factura de avans. Contestatoarea motivează că, în fapt, prin emiteria și înregistrarea facturii nr., societatea a procedat la corectarea facturii inițiale prin stornare, practic prin emiteria facturii storno s-a realizat o ajustare a bazei de impozitare în sens de reducere.

În drept, sunt incidente prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.216 alin.(3)

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. “

Se reține că, Decizia de impunere nr. emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. este rezultatul desființării parțiale a deciziei de impunere nr. având la bază Raportul de inspecție fiscală nr., prin decizia nr. emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin privind soluționarea contestației formulate de SC SRL, înregistrată sub nr..

Prin decizia nr. s-a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere nr. având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare din suma solicitată, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare, având în vedere cele reținute în decizia de desființare, respectiv să stabilească în mod clar situația de fapt a contestatoarei, fiind necesară analizarea pe bază de documente a realității operațiunii de stornare pornind de la factura fiscală emisă inițial, în condițiile în care consideră că operațiunea de stornare care a avut ca efect diminuarea taxei pe valoarea adăugată nu reflectă o operațiune reală, precum și faptul că operațiunea urmare căreia s-a întocmit factura inițială (reprezentând avans marfă) a avut alt scop economic decât cel înscris în aceasta. De asemenea, organele de inspecție fiscală urmau să lămurească situația de fapt cu privire la încasarea sau neîncasarea de către contestatoare a avansului facturat prin factura inițială, să utilizeze informațiile și să verifice toate documentele pe care le consideră utile pentru cauza în speță (control încrucișat la SC SRL), respectiv să

stabilească obligațiile fiscale legal datorate de societate, în conformitate cu prevederile legale.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. care a stat la baza deciziei de impunere nr., contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au reiterat Raportul de inspecție fiscală inițial nr., iar în plus consemnează aspecte constatate de către altă echipă de control, acțiune de inspecție fiscală care se referă la altă perioadă verificată (01.12.2009-30.03.2010), concluzionând în baza acestora, următoarele:

- factura nr. emisă de SC SRL către SC SRL reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat, respectiv distribuție marfă, iar explicația avans marfă nu este conformă cu realitatea, întrucât furnizorul de marfă este SC SRL, factura încadrându-se în termenii contractuali din contractul nr.42/24.07.2008;

- stornarea operațiunii reprezentând avans marfă - factura nr. prin factura nr.4609/31.10.2009 este nejustificată;

- factura nr. reprezentând contravaloarea bunurilor distribuite - așa cum susțin organele de inspecție fiscală, este considerată operațiune reală prin care se naște obligația SC SRL față de serviciile prestate de distribuitorul SC SRL și nejustificată operațiunea de stornare;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în factura de stornare nr. reprezintă obligație de plată.

Față de cele arătate mai sus, se reține că, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., nu rezultă constatări proprii din punct de vedere faptic și legal ale organelor de inspecție fiscală referitor la aspectele mai sus arătate, acestea mulțumindu-se a face supoziții în baza constatărilor unui control ulterior efectuat de către alte organe de control, pentru o altă perioadă verificată, fără a aduce elemente și documente care să probeze cele susținute, respectiv faptul că factura nr. reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat (distribuție marfă) de către SC SRL către SC SRL, precum și că stornarea facturii nr. (avans marfă) prin factura nr., nu este justificată.

Deși, prin Raportul de inspecție fiscală nr. se menționează că între cele două societăți, respectiv SC SRL și SC SRL, există relații de afiliere, organele de inspecție fiscală nu depun toate diligențele pentru clarificarea și stabilirea situației de fapt a contestatoarei.

Așa cum a fost menționat și în decizia de soluționare nr., societatea contestatoare nici prin prezenta contestație formulată nu lămurește scopul operațiunii inițiale, respectiv „avans marfă” reflectată în factura fiscală nr. înregistrată în contabilitate prin articolele contabile 411=419 și 441=4427, pentru ca ulterior în luna martie 2009 să corecteze această operațiune prin articolul contabil 419=473, ca mai târziu în luna octombrie 2009 să storneze factura inițială cu factura nr., iar mai mult de atât, dacă în contestația inițială societatea contestatoare susținea că „o parte din factură s-a achitat de către beneficiar”, în prezenta contestație motivează că avansul nu s-a încasat.

Față de cele arătate mai sus, de precizat este faptul că potrivit prevederilor art.65 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. „

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că motivele de desființare parțială din decizia nr., subzistă în sensul că, nici prin Raportul de inspecție fiscală nr. care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr., organele de inspecție fiscală nu au clarificat situația de fapt a contestatoarei, nefiind pusă în aplicare Decizia de soluționare nr. emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin.

Pe cale de consecință, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au procedat conform celor dispuse prin decizia nr. emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., **pentru suma de lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să efectueze o nouă reverificare a tuturor documentelor pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, să stabilească situația de fapt și obligațiile legal datorate de societate, în conformitate cu prevederile legale, ținând cont de cele reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederile legale aplicabile speței în perioada verificată, iar, în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se va avea în vedere prevederile pct.12.7 și 12.8 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

2. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executării deciziei de impunere, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, SC SRL a solicitat suspendarea măsurilor de executare a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..

În drept, în ceea ce privește suspendarea executării actului administrativ fiscal sunt incidente prevederile art.215 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

”(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei. ”

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

”(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul [a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.](#)[...]

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea societății contestatoare de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală 1, intra sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea cererii formulată de contestatoare.

Pentru considerentele menționate mai sus și în baza art.14 din Legea nr.554/2004 contenciosului administrativ, pct.12.7 și 12.8 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, art.65 alin.(1) și alin.(2), art.215 alin.(1) și alin.(2), art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., pentru suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane de cât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să efectueze o nouă reverificare a tuturor documentelor pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, să stabilească situația de fapt și obligațiile legal datorate de societate, în conformitate cu prevederile legale, ținând cont de cele reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederile legale aplicabile în speță în perioada verificată, iar, în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

2. În ceea ce privește cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în

baza Raportului de inspectie fiscală nr., D.G.F.P. Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații nu are competență materială de soluționare, aceasta revenind instanței judecătorești.