

A. În motivarea contestației autoarea susține următoarele:

1. 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.

Contestatoarea menționează că facturile proformă nu sunt definite de legislația din domeniul financiar contabil însă sunt folosite, fiind o creația a practicii comerciale, 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. xxx și nr. xxx pentru avansurile achitate de cumpărător în sumă de xxx lei, din care xxx lei taxă pe valoarea adăugată și, respectiv, în sumă de xxx lei, din care xxx lei taxă pe valoarea adăugată.

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

B. Prin Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat în data de 16.02.2005 de către reprezentanții Activității de inspecție fiscală a D.G.F.P. Dolj s-a constatat că xxx a întocmit, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. xxx și a Actului adițional nr. xxx, încheiat cu SC xxx, facturile fiscale seria xxx nr. xxx și nr. xxx, în valoare totală de xxx lei, din care xxx lei taxă pe valoarea adăugată și reprezintă contravaloarea unui număr de xxx 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, SC xxx 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 xxx lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată neînregistrată de societate, și în sumă de xxx lei, reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor neînregistrate de către societate în sumă totală de xxx lei ( xxx lei x 25%).

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

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 soluționării Adresei D.G.F.P. xxx - Activitatea de control fiscal- referitoare la relațiile comerciale derulate între SC xxx și SC xxx în perioada iulie- octombrie 2004, conform facturilor fiscale cu seria xxx numerele xxx.

În fapt, în data de 06.08.2004 SC xxx a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. xxx, în calitate de vânzător, cu SC xxx, în calitate de cumpărător, a unui număr de 12 vagoane de marfă la un preț de xxx lei/bucată fără TVA, respectiv xxx 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 xxx a întocmit cumpărătorului Factura fiscală seria xxx nr. xxx (anexată în copie la dosar) pentru vânzarea unui număr de 12 vagoane de marfă la prețul de xxx lei/bucată cu o valoare totală de xxx lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx 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. xxx în vederea suplimentării acestui contract cu un număr de 32 vagoane de marfă la același preț de vânzare pe bucată.

SC xxx întocmește Factura fiscală seria xxx nr. xxx (anexată în copie xerox la dosar) pentru vânzarea unui număr de 32 vagoane marfă cu o valoare totală de xxx lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx 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 xxx achită în data de 20.08.2004 suma totală de xxx lei pentru care SC xxx emite factura fiscală seria xxx nr. xxx, pe care menționează „factură avans 22 vagoane basculante” și o înregistrează în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna august 2004.

SC xxx mai achită în data de 08.09.2004 suma totală de xxx lei pentru care xxx întocmește factura fiscală seria xxx nr. xxx 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 xxx întocmește factura fiscală seria xxx nr. xxx reprezentând contravaloarea a 19 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 xxx lei.

În data de 12.10.2004 SC xxx, prin Adresa nr. 776/12.10.2004, anunță cumpărătorul SC xxx că a hotărât rezilierea contractului de vânzare-cumpărare și actul adițional încheiat pentru diferența de 25 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. 114/06.08.2004. Totodată, pentru prejudiciul suferit, întocmește și factura fiscală seria xxx nr. xxx în valoare de xxx lei reprezentând penalități de întârziere.

Prin adresa menționată SC xxx făcea cunoscut SC xxx că dorește să continue derularea vânzărilor celor 3 vagoane de marfă cu SC xxx, căreia SC xxx îi vânduse deja 22 vagoane de marfă, care era interesată să preia și datoriile SC xxx.

SC xxx, prin Adresa nr. xxx, 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 xxx numerele xxx, 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.”

Această susținere este neîntemeiată având în vedere că facturile proformă sunt documente fără regim special create, așa cum recunoaște și contestatoarea în pagina 2 a contestației, de practica comercială și care au drept scop o preînțelegere contractuală referitoare la cantități, prețuri și valoarea totală a unui eventual contract.

Ele sunt menționate într-o serie de acte normative, dintre care unele enumerate și în contestație la pagina 2, care stabilesc condițiile și modul de emitere și folosință a acestora.

Ele sunt întocmite de cei prevăzuți în respectivele acte normative și conțin datele necesare fiecărei situații, au un regim fiscal special și nu generează venituri în contabilitatea persoanei emitente. 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 contestație.

Față de cele prezentate, se reține faptul că indiferent de mențiunile înscrise manual pe cele două facturi fiscale în cauză, emise de societatea contestatoare, acestea își produc efectul fiscal prevăzut de lege în sensul că sunt documente justificative în baza cărora se înregistrează venitul și se colectează taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare.

În consecință, societatea contestatoare datorează bugetului de stat impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilită la inspecția fiscală, precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, obligații fiscale înscrise și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. 1156/18.02.2005,

În ceea ce privește motivul invocat în contestație privind dubla impunere, aceasta s-a produs datorită interpretării eronate de către SC xxx 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 xxx, partenerul contractual SC xxx a înregistrat în evidența sa contabilă facturile fiscale în cauză, fapt ce a condus la realizarea unor influențe de natură fiscală, respectiv înregistrarea pe cheltuieli deductibile și deducerea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, articolul 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede următoarele:

„ (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.

( 2) În situațiile prevăzute la [art. 138](#), furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea.”

Referitor la impozitul pe profit, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precizează la punctul 13 că: „Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al

perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare."

Deci, pentru desfășurarea corectă a relațiilor economice între cele două societăți contractante trebuia ca SC xxx să înregistreze în evidența contabilă facturile fiscale pe care le-a emis, urmând ca ulterior să fi emis facturi fiscale în roșu pentru operațiunile comerciale nerealizate. Acest mod de derulare a raporturilor contractuale între cele două societăți comerciale este precizat și în raportul de inspecție fiscală parțială contestat de societate la pagina 4.

Conform contractului de vânzare - cumpărare încheiat, SC xxx a achitat în avans în luna august 2004 suma de xxx lei pentru care SC xxx a întocmit factura fiscală seria xxx nr. xxx în valoare totală de xxx lei, din care xxx lei taxă pe valoarea adăugată, iar în luna septembrie 2004 suma de xxx lei pentru care s-a întocmit factura fiscală seria xxx nr. xxx în valoare totală de xxx lei, din care xxx lei taxă pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată din cel două facturi a fost înregistrată în jurnalul de vânzări pe luna august 2004, respectiv în jurnalul de vânzări pe luna septembrie 2004.

În luna octombrie 2004 s-au facturat, conform facturii fiscale seria xxx nr. xxx, un număr de 19 vagoane de marfă în valoare de xxx lei și taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxx lei. Totodată, prin factura fiscală respectivă s-a ștornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx 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 de xxx lei.

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

Pentru restul de 25 vagoane de marfă, din cele 44 contractate, neachitate la termenul stabilit în contract de către cumpărătorul SC xxx, vânzătorul SC xxx a reziliat Contractul de vânzare - cumpărare nr. xxx începând cu data de 11.10.2004, măsură comunicată cumpărătorului prin Adresa nr. xxx și acceptată de acesta prin Adresa de răspuns nr. xxx. Deci contractul respectiv s-a limitat la vânzarea a 19 vagoane de marfă deja achitate, mai puțin o diferență de xxx lei.

Având în vedere că în cele 44 vagoane de marfă facturate de contestatoare prin cele două facturi fiscale considerate „proformă”, și în baza cărora a fost impusă societatea comercială la plata impozitului pe profit în sumă de xxx lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, se cuprind cele 19 vagoane de marfă pentru care societatea contestatoare a emis facturi și le-a înregistrat în evidența contabilă, stabilind obligații bugetare aferente, rezultă o impunere fiscală dublă pentru 19 vagoane de marfă din totalul de 44 .

În consecință, urmează să se admită contestația pentru impozitul pe profit în sumă de xxx și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx.

Dobânda aferentă impozitului pe profit admisă este în sumă de xxx, având în vedere că vânzarea celor 19 vagoane de marfă s-a făcut cu factura fiscală seria xxx nr. xxx, termenul de plată al impozitului pe profit pe trimestrul 4 2004 fiind 25.01.2005. Perioada de calcul: 26.01. - 15.02.2005 = 21 zile

Restul dobânzii aferentă impozitului pe profit ce se va respinge este de xxx lei.

Penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit admise sunt în sumă de xxx iar cele care se vor respinge sunt în sumă de xxx

Dobânda aferentă taxei pe valoarea adăugată admisă este de xxx lei iar penalitățile de întârziere aferente propuse la admitere sunt în sumă de xxx lei.

În contestația formulată autoarea susține că ulterior „s-au vândut către alți parteneri și restul vagoanelor marfă iar la data întocmirii facturilor fiscale respective s-a colectat TVA și impozit pe profit. În total au fost vândute toate cele 46 de vagoane deținute”, fără a o susține cu documente justificative.

În Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat în ziua de xxx, la capitolul I- date despre inspecția fiscală- se arată că inspectorii fiscali s-au „deplasat la sediul social al SC xxx în vederea efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind analizarea modului de vânzare a unui număr de 46 de

vagoane (din care 44 vagoane marfă și 2 vagoane însoțire) deținute de către societate în patrimoniul său conform Protocolului încheiat cu xxx - lista de inventariere anexată la prezentul raport de inspecție fiscală parțială."

Din capitolul III - Constatări fiscale- al aceluiași raport de inspecție fiscală rezultă că s-au stabilit obligațiile fiscale de plată aferente celor 2 facturi fiscale proforme neînregistrate în evidența contabilă de către societatea contestatoare și s-a analizat modul de vânzare și încasare a unui număr de 19 vagoane de marfă către SC xxx.

Despre restul vagoanelor se face numai precizarea că pentru 3 vagoane de marfă și-au luat obligația să le achiziționeze SC xxx conform Convenției nr. 140/27.10.2004 încheiată cu aceasta iar restul de 24 vagoane au fost vândute către SC xxx, fără a se face referiri cu privire la facturarea vagoanelor vândute, înregistrarea veniturilor în evidența contabilă și colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Având în vedere că la stabilirea obligațiilor fiscale pentru facturile fiscale proformă neînregistrate de societate în evidența sa contabilă, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că restul de 25 vagoane marfă reziliate din contractul de vânzare cumpărare încheiat cu SC xxx s-au vândut ulterior altor societăți comerciale iar societatea contestatoare nu a regularizat operațiunea comercială nerealizat prin emiterea unei facturi fiscale în roșu pentru cele 25 vagoane marfă, se va desființa Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat în ziua de xxx și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. xxx pentru suma contestată de xxx lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de xxx lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, și respingerea contestației ca neântemeiată pentru accesoriile aferente în sumă de xxx lei, reprezentând dobânzi în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei aferente impozitului pe profit, și dobânzi în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Urmare acestei desființări, noul organ de inspecție fiscală urmează să analizeze modul de vânzare a celor 25 vagoane de marfă către xxx, a facturării vânzărilor și înregistrării în evidența contabilă a societății comerciale contestatoare a facturilor fiscale emise către cumpărători, precum și a modului de calcul, înregistrare în evidență și plata la termen a obligațiilor fiscale rezultate.

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 suma de xxx lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de xxx lei, dobânzi aferente în sumă de xxx lei, penalități de întârziere aferente în sumă de xxx lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, dobânzi aferente în sumă de xxx lei, penalități de întârziere aferente în sumă de xxx lei. Pentru sumele admise se va anula parțial raportul de inspecție fiscală parțială și decizia de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare contestată.

2. Desființarea parțială a raportului de inspecție fiscală parțială și decizia de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare contestată pentru suma de xxx lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de xxx lei și xxx lei taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organul de inspecție fiscală să analizeze modul de vânzare și a celor 25 vagoane de marfă către SC xxx și SC xxx conform celor stabilite în decizie..

3. Respingerea ca neântemeiată a contestației pentru suma de xxx lei, dobânzi în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei aferente impozitului pe profit și dobânzi în sumă de xxx lei și penalități de întârziere aferente în sumă de xxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată.