



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestatii@dgfp-bn.ro

Biroul soluționare contestații **Dosar nr. 3/74/2013**

DECIZIA NR.15/22.03.2013

privind soluționarea contestației depuse de **S.C. N.C. S.R.L.**, cu sediul în B.,
Str....., Nr....., înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. /22.11.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare contestații, a reluat procedura de soluționare a contestației ca urmare a Sentinței civile nr. /2012 a Curții de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, prin care a fost anulată Decizia nr. /17.05.2012 vizând suspendarea procedurii de soluționare a căii administrative de atac, dispunându-se soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. N. C. S.R.L. B..

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.F-BN /06.03.2012 (filele nr.191-196) privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, în sumă totală de **..... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată**, sumă din care petenta contestă **..... lei**.

În raport cu datele din dosar și îndrumările date de instanța de contencios constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală -republicat- și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Precizăm că prin Decizia nr. /17.05.2012 (filele nr. 236-239), în conformitate cu art. 214 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 216 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr..... /06.03.2012, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa nr. /13.11.2012 (fila nr. 265), Biroul Juridic transmite Biroului de soluționare contestații o copie după Sentința civilă nr. /2012 din data de 23.10.2012 pronunțată de către Curtea de Apel Cluj -Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal-, solicitând un punct de vedere cu privire la necesitatea atacării acestei sentințe, în condițiile legii. Având în vedere considerentele Sentinței civile nr. /2012, precum și îndrumările date prin aceasta, Biroul de soluționare contestații consideră că soluționarea pe fond a

contestației poate fi realizată, iar măsura de anulare a Deciziei nr./17.05.2012 vizând suspendarea soluționării cauzei până la finalizarea laturii penale, este justificată, neimpunându-se recurarea hotărârii instanței de contencios.

În raport de cele mai sus procedura de repunere pe rol a contestației fiind justificată s-a trecut la soluționarea cererii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr.F-BN .../06.03.2012 (filele nr.191-196), emisă ca urmare a verificării celor 13 deconturi de TVA cu sumă negativă (deconturi depuse în perioada decembrie 2010- ianuarie 2012, privind operațiunile cuprinse între 01.01.2008-31.12.2011 prin care a fost solicitată la rambursare suma totală de lei), s-au stabilit suplimentar în sarcina **S.C. N. C. S.R.L. Bistrița** obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, s-a respins la rambursare suma de lei și s-a aprobat a fi rambursată suma de lei.

Argumentele organelor competente precum și modalitatea de calcul a diferențelor se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BN ... încheiat la data de 06.03.2012 (filele nr. 165-184), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală parțială și a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

În cauză, sumele contestate sunt cuprinse la pct. 2.2.1., nr. crt. 13 din Decizia de impunere (vol .I filele 105-196), poziție ce vizează Decontul de TVA înregistrat sub numărul/24.01.2012 prin care s-a solicitat rambursarea soldului negativ de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferent perioadei 01.12.2011-31.12.2011. În urma verificării acestui decont organele de control au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de lei, respingând la rambursare suma de lei, diferențe în care se regăsește și suma de lei contestată de petentă.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumei de lei rezidă în următoarele:

În balanța de verificare la data de 30.09.2011 (fila nr. 7-9), societatea figurează cu mărfuri aflate în custodie în sumă de lei, mărfuri evidențiate în contul “357”, reprezentând vinuri și spalieri, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată cu ocazia aprovizionărilor, taxă solicitată la rambursare. În perioada desfășurării controlului, societatea a prezentat procese-verbale de custodie încheiate cu furnizorul S.C. F. M. S.A. M., jud. C.. Existența stocului mare de mărfuri aflate în custodia furnizorului (.....) a fost motivul pentru care organele de inspecție au solicitat efectuarea unui control încrucișat (adresa nr./14.10.2011- fila nr. 100), obiectivul acestuia fiind verificarea realității tranzacțiilor comerciale derulate de cele două societăți, precum și a stocului de mărfuri aflate în custodie (cont 357) în suma de lei, înscris în balanța de verificare la data de 30.09.2011.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța, au întocmit Procesul-verbal din data de 17.01.2012 (filele nr.158-161), înregistrat sub numărul .../24.01.2012, care, împreună cu

documentația aferentă (filele nr. 155-157), a fost transmis Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr./25.01.2012 (fila nr. 163), adresă ce consemnează și faptul că între cele două societăți există relații de afiliere.

Urmare a controlului încrucișat, s-au constatat următoarele (a se vedea procesul verbal filele 158-161):

- Începând cu luna mai 2009 s-au derulat tranzacții comerciale între cele două societăți, SC F. M. SA M înregistrând un sold debitor de lei, conform fișei contului 411;

- Furnizorul, respectiv S.C. F. M. S.A. M., este în reorganizare judiciară începând cu data de 01.04.2002, conform Sentinței civile nr./09.09.2002;

- Facturile emise de S.C. F. M. S.A. M. către SC N. C. SRL B. au fost înregistrate în evidența contabilă a furnizorului, respectiv jurnalele de vânzări, deconturile de TVA și balanțele de verificare lunare aferente perioadei la care se referă, dar nu au fost cuprinse în totalitate în Declarația informativă D 394;

- O parte din spalieri precum și o parte din cantitățile de vin facturate de S.C. F. M. S.A. M. către SC N. C. SRL B. au fost stornate ulterior de către furnizor (conform facturilor în roșu cuprinse în Procesele-verbale de stornare custodie), facturându-se altor societăți, pe motiv că beneficiarul (S.C. N. C.T S.R.L. B.) nu a achitat marfa;

- Din informațiile furnizate de FISCNET s-a constatat faptul că S.C. F.M. S.A. M. nu a achitat TVA de plată înregistrată în perioada tranzacțiilor, iar la S.C. N. C. S.R.L. B. s-a dedus și înregistrat TVA de rambursat;

- Inventarierea faptică a stocului de spalieri în custodia furnizorului nu s-a putut efectua datorită faptului că aceștia se aflau în diferite locații aparținând SC F.M. S.A. M., fiind răspândiți pe amplasamentele fostelor culturi de viță de vie, desființate. Cu privire la vinul aflat în custodia furnizorului, acesta era depozitat în lăzi mari la un loc cu lăzile de vin aflate în proprietatea S.C. F. M. S.A. M., neputându-se face departajarea certă a acestora.

Având în vedere că marfa nu a circulat, în sensul că nu a fost ridicată și nici achitată de beneficiar, organele de control ale D.G.F.P. C. nu s-au putut pronunța asupra realității tranzacțiilor comerciale efectuate între S.C. F. M. S.A. M., în calitate de furnizor, și S.C. N. C. S.R.L. B..

Față de cele constatate și consemnate în Procesul-verbal nr. .../24.01.2012, cu privire la motivele care au determinat neefectuarea inventarierii faptice a stocului de marfă aflat în custodie, organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, consideră că S.C. F. M. S.A. M. avea obligația de a prezenta la control stocurile de marfă aflate în custodie pe locuri de depozitare și gestiuni separate, așa cum prevede pct. 18 din Ordinul nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea efectuării inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Se constată, de asemenea, că facturile emise de S.C. F.M. S.A. M. către S.C. N.C. S.R.L. B., reprezentând mărfuri pentru care s-a constituit custodia (spalieri și vin), nu au fost achitate furnizorului, marfa nu a fost niciodată ridicată în vederea vânzării și obținerii de venituri taxabile, stocul din custodie fiind diminuat de la o perioadă la alta doar prin stornări efectuate în baza unor facturi emise de furnizor,

în condițiile în care, potrivit stării de fapt rezultată din documente, marfa aflată în custodie nu mai era proprietatea acestuia (a furnizorului S.C. F. M. S.A. M.). Organul de inspecție invocă faptul că, deși societatea verificată avea pe stoc marfa în custodie, au fost acceptate de contestatară alte facturi emise de către S.C. F. M. S.A. M. reprezentând spalieri și vinuri, bunuri pentru care s-au întocmit, de asemenea, acte de custodie.

Coroborând cele consemnate în Procesul-verbal de control încrucișat efectuat la S.C. F. M. S.A. M. cu cele constatate cu ocazia verificării documentelor privind soluționarea cererii de rambursare a TVA, organele de inspecție consideră că tranzacțiile efectuate între cele două societăți având ca obiect aprovizionări de vinuri și spalieri pentru care s-au întocmit acte de custodie nu au scop economic. Astfel, conform art. 11 alin. (1) coroborat cu art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, nu au aprobat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă mărfii aflată în custodie la data de 31.12.2011 (filele nr. 150-151, vol. I), în valoare de lei (stoc care față de 30.09.2011- fila 98 vol.I - a fost diminuat cu suma de ... lei prin înregistrarea în evidența contabilă a două facturi de stonare, respectiv facturile/08.10.2011 și/31.10.2011).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. F-BN .../06.03.2012 (filele nr.191-196) petenta a formulat și depus contestația înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../23.03.2012 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../26.03.2012 (fila nr.207). Dosarul contestației constituit conform normelor a fost transmis biroului de soluționare fiind înregistrat sub nr...../18.04.2012.

În cuprinsul cererii introductive precum și în completările ulterioare înregistrate sub numărul .../02.04.2012 (filele nr. 208-209) și respectiv nr./09.04.2012 (filele nr. 222-227), petenta solicită admiterea contestației și, pe cale de consecință, *desființarea punctului 2.2.2.- 20998 (cu privire la decontul de TVA nr. din 24.01.2012) din decizia de impunere F-BN .../06.03.2012 pentru suma de lei, dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./02.03.2012, punctul 1.3 alin. 3, solicitând refacerea controlului încrucișat între cele două societăți, pe motiv că din cuprinsul Procesului-verbal nr. .../24.01.2012 întocmit de Direcția Generală a Finanțelor Publice C. nu rezultă clar existența sau lipsa mărfurilor aflate în custodie. De asemenea, contestă Procesul verbal nr. .../05.03.2012 în care se concluzionează cele arătate mai sus.*

În fapt, marfa aflată în custodie la S.C. F.M. S.A. M. îndeplinește condițiile legale, în sensul că are la bază procese-verbale de custodie, este înregistrată corect în contabilitate, iar inventarele în anul 2011 a S.C. F. M. S.A. M. s-au făcut conform Ordinului nr. 2861/2009.

Prin completările aduse la cererea inițială, petenta contestă atât temeinicia cât și legalitatea motivelor avute în vedere de inspecția fiscală, astfel:

În ceea ce privește reținerea ca temei de drept a prevederilor art. 11 din Codul fiscal, petenta arată că, conținutul economic al tranzacției se referă la raportul cost-preț, în sensul că tranzacțiile comerciale între persoanele afiliate (ca și în cazul de față) se realizează la prețul pieții reale, cu o marjă de profit

corespunzătoare. Numai în condițiile în care tranzacția s-a realizat nerespectând aceste criterii, organul fiscal este îndreptățit să nu o ia în considerare la stabilirea taxei sau să o reîncadreze. Prevederea este cu caracter special și nu este aplicabilă în cazul exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri.

Singura constatare a organului de control este cu referire la starea de fapt, respectiv că achizițiile nu au caracter economic, ori din prevederile legale nu rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere achizițiile trebuie să aibă caracter economic privind raportul cost-preț. Pentru exercitarea dreptului de deducere condițiile care trebuie îndeplinite sunt:

- beneficiarul să dețină o factură legal întocmită de la un furnizor declarat plătitor;
- TVA să fi devenit exigibilă la acest furnizor chiar dacă marfa nu a fost livrată sau achitată;
- achizițiile să fie destinate unor operațiuni taxabile.

În fapt, contestatara, ca societate comercială axată pe producție și comerț cu diverse mărfuri, a căutat cele mai favorabile oportunități aducătoare de profit, una dintre acestea fiind și achiziția de spalieri și vinuri, bunuri ce urmau să fie valorificate către beneficiarii cu care se află în negocieri. În acest scop, a convenit cu furnizorul de vinuri (firmă recunoscută pe plan național în producția de struguri și de vinuri) să-i fie livrată o cantitate de vinuri și spalieri, urmând ca pe baza facturilor emise să “achite periodic fie avansuri, fie plata parțială a mărfurilor ridicate”. De asemenea, pentru asigurarea unor condiții optime de păstrare, s-a convenit ca marfa să rămână în custodia furnizorului până la data ridicării. În acest sens s-au întocmit documente legale, inclusiv facturi de livrare în vederea achitării unor avansuri. Furnizorul a înregistrat facturile în evidența contabilă și specială fiscală, raportând prin deconturile lunare TVA colectată.

S.C. N.C. S.R.L. B. a înregistrat corect facturile atât în evidența contabilă cât și evidența specială fiscală, exercitându-și dreptul de deducere a TVA cuprinsă în facturi, deoarece aceasta a devenit exigibilă la furnizor ca urmare a emiterii facturilor înainte de livrarea efectivă a bunurilor.

Petenta consideră că procedura fiscală este legal aplicată atât la furnizor cât și la beneficiar, primul achitându-se de obligația de a colecta și raporta TVA, iar beneficiarul exercitându-și dreptul de deducere a TVA.

Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă că tranzacțiile comerciale efectuate și documentele avute la baza nu îndeplinesc condițiile stabilite de lege pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA și în consecință, decizia de impunere nu poate fi decât netemeinică și nelegală, motiv pentru care solicită desființarea ei și admiterea la rambursare a sumei negative reprezentând TVA în valoare de lei.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a documentației depusă la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. F BN .../06.03.2012, pct. 2.2.1. (fila 191-196), emisă în urma verificării a 13 deconturi cu sumă negativă de TVA (în sumă

totală de lei) depuse în perioada 21decembrie 2010 – 24 ianuarie 2012 pentru operațiuni derulate în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă de lei (coloana 7), a fost respinsă la rambursare suma de lei (coloana 8), s-a aprobat a fi rambursată suma de lei (coloana 9), rămânând astfel de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (coloana 10).

Situația analitică a TVA solicitată la rambursare precum și a modului de soluționare pentru fiecare decont cu sumă negativă și, implicit, pentru fiecare perioadă fiscală, este redată la rândurile 1-13 de la punctul 2.2.1. al deciziei de impunere.

Menționăm că suma contestată se regăsește la rândul 13 al deciziei de impunere unde a fost consemnat rezultatul soluționării decontului înregistrat sub numărul/24.01.2012, decont prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative lei (fila 298 vol. II). Constatările legate de verificarea acestui decont s-au concretizat în TVA stabilită suplimentar (... lei) și respingerea la rambursare a sumei de lei, astfel că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată a fost de lei (....-.....).

Din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actul de control, în esență, se rețin următoarele aspecte:

- Între S.C. F. M. S.A. M. și S.C. N. C. S.R.L. B. au avut loc tranzacții comerciale, respectiv contestatara a cumpărat în anii 2010-2011 numeroase cantități de vin și spalieri.

- O parte din cantitățile de vin și spalieri facturate către S.C. N. C. S.R.L. B. au fost stornate ulterior de către S.C. F. M. S.A. M. care, deși nu mai era proprietarul bunurilor le-a stornat și le-a facturat ulterior altor societăți pe motiv că S.C. N.C. S.R.L. B. nu a achitat marfa;

- Furnizorul, respectiv S.C. F. M. S.R.L., nu a achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor tranzacții, în timp ce cumpărătorul a solicitat la rambursare taxa aferentă achiziției ;

- Marfa cumpărată nu a fost ridicată de către cumpărător ci a rămas în custodie la vânzător, nu a fost achitată și nici nu a fost revândută de către S.C. N. C. S.R.L. B.;

- S-a încercat o inventariere a cantităților de mărfuri aflate în custodie, însă ele nu au putut fi identificate întrucât S.C. F. M. S.A. M. nu ține evidența stocurilor conform prevederilor legale, respectiv nu există o evidență separată pentru stocurile de mărfuri aflate în custodie pe locuri de depozitare și gestiuni separate (conform consemnărilor din Procesul verbal întocmit de organele de inspecție fiscală C.).

Astfel, organele de control, în temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, au considerat că tranzacțiile nu au scop economic și, pe cale de consecință, nu au acordat dreptul de deducere, potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă stocului de mărfuri aflate în custodie, constând în vinuri și spalieri.

În raport cu constatările organului de control inserate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN/06.03.2012 (filele nr. 165-184) și ale celor cuprinse

în Decizia de impunere contestată (filele nr.191-196), petenta arată, în sinteză, următoarele:

Referitor la art. 11 din Codul fiscal reține că este o prevedere specială inaplicabilă în speță, iar tranzacțiile sunt comerciale întrucât s-au realizat la prețul pieței cu o marjă de profit corespunzătoare.

Referindu-se la prevederile art. 145 din Codul fiscal contestatoarea consideră că pentru exercitarea dreptului de deducere este necesar ca persoana respectivă să dețină o factură emisă în conformitate cu art. 155 din Codul fiscal, acest drept luând naștere de la momentul exigibilității taxei la furnizor, chiar dacă marfa nu a fost livrată sau achitată, cu condiția ca achiziția să fie destinată realizării de operațiuni taxabile.

În apărările formulate petenta mai arată că în Raportul de inspecție fiscală nu se consemnează că tranzacțiile comerciale efectuate și documentele avute la bază acestora nu îndeplinesc condițiile stabilite de lege pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Între cele două societăți s-au încheiat procese-verbale de custodie și s-au întocmit facturi fiscale reprezentând achiziție de vinuri și spalieri, iar cantitățile de mărfuri existau în gestiunea furnizorului S.C. F. M. S.A. M. la data efectuării tranzacției. Condițiile de păstrare speciale au determinat ca mărfurile să rămână în custodia furnizorului deși, odată cu întocmirea facturilor, dreptul de proprietate asupra acestora s-a transferat la cumpărător, factura ținând loc de contract de vânzare-cumpărare.

Pentru determinarea fidelă și completă a stării de fapt s-a solicitat contestatarii documente din care să rezulte modalitatea de înregistrare a aprovizionărilor de vinuri și spalieri de la S.C. F. M.S.A. M., precum și a operațiunilor de stornare a acestor aprovizionări în evidențele financiar-contabile și de gestiune. Prin aceeași adresă s-a cerut transmiterea situației analitice (cantitativ-valorică) a vânzărilor de vin și spalieri realizate de S.C. N. C. S.R.L. B. precum și modalitatea de înregistrare a acestor operațiuni în evidența financiar-contabilă, de gestiune și fiscală, cu anexarea documentelor probatorii aferente acestor operațiuni. De asemenea, s-au solicitat dovezi din care să rezulte conținutul negocierilor purtate cu potențiali beneficiari referitoare la vânzarea-cumpărarea de vinuri și spalieri, precum și rezultatul acestora concretizat în contracte încheiate, având ca obiect vânzarea cantităților de vinuri și spalieri achiziționate de la S.C. F. M.S.A. M.. Petenta a dat curs parțial celor solicitate, transmițându-le prin adresa înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice sub numărul .../11.12.2012 (filele nr. 1-134, vol. II la dosar).

Prin adresa de revenire nr./08.01.2013 (fila nr. 273, vol. I la dosar) s-a solicitat prezentarea de documente probatorii cu privire la valorificarea efectivă, prin vânzare a unor cantități de vinuri și spalieri ca urmare a negocierilor purtate cu potențiali beneficiari. Prin adresa înregistrată la D.G.P.F. sub nr..../19.01.2013, (fila nr. 280, vol. I la dosar), contestatara transmite un contract de vânzare-cumpărare, un act adițional și două facturi reprezentând vânzarea a sticle de vin către S.C. A.T. S.R.L. M. (filele nr. 274-280), fără a preciza dacă marfa vândută a fost din stocurile pentru care s-au constituit custodii repetate.

Având în vedere că petenta a prezentat probe noi, în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, Biroul de soluționare contestații a transmis aceste documente organelor de inspecție pentru a analiza și verifica tranzacțiile efectuate între S.C. N. C. S.R.L. B. și S.C. A. T. S.R.L. M., precum și dacă respectivele facturi au fost înregistrate în evidențele contabile și fiscale ale celor două societăți (fila 281 vol. I din dosar). Prin adresa nr./04.02.2013 și în baza documentelor anexate (filele nr. 282-288, vol. I din dosar), organele de inspecție precizează că cele două facturi prezentate de contestatară (nr. .../31.03.2010 și nr. .../A/31.05.2011 în valoare totală de lei din care TVA de lei emise către beneficiarul S.C. A. T. S.R.L. M.) au fost înregistrate în evidența contabilă, jurnalele de vânzări, documentele de TVA și balanțele de verificare ale lunilor martie 2011 și respectiv mai 2011. Aceste facturi reprezintă vânzări de vin din stocul de mărfuri cu ridicata evidențiate în contul „371” și nu din stocul rămas în custodie, evidențiat în contul „357”. În acest sens sunt anexate documentele contabile care justifică cele de mai sus (fișa cont „357” la 30.09.2011 și 31.12.2011 filele 285-286; fișa cont „411” Clienți - SC A.T. SRL M., fila 284; fișa cont „371” la 31.07.2011- fila 283; fișa cont „411” furnizor S.C. F. M. S.A. din perioada 29.10.2010-16.12.2011- fila 282, vol. I la dosar). Răspunsul organelor de inspecție fiscală a fost remis petentei pentru a-și exprima punctul de vedere (adresa nr./11.02.2013- fila nr. 289, vol. I la dosar).

Prin scrisoarea nr. .../15.02.2011 înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./15.02.2013 (fila nr. 296, vol. I la dosar) contestatara dă curs celor solicitate, indicând facturile cu care au fost aprovizionate cantitățile de vin vândute către S.C. A. T. S.R.L. M. cu precizarea că această operațiune s-a făcut prin contul „371” *„deoarece nu se putea factura din contul „357”, programul informatic nepermițând acest lucru”*. Odată cu aceste explicații contestatara depune în copie facturile de aprovizionare emise de S.C. F. M. S.A., procesele verbale de custodie și facturile de vânzare către S.C. A. T. S.R.L. M. (filele nr. 290-296, vol I la dosar).

Din analiza coroborată a întregului material probator (dosar vol. I și vol. II) în fapt, rezultă că în perioada 29.10.2010 la 31.07.2011 S.C. N. C. S.R.L. B. a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în contul „357” (Mărfuri aflate la terți) un număr de ... facturi emise de S.C. F. M. S.A. M. în valoare de lei (fără TVA) reprezentând diverse sortimente de vinuri (... facturi în valoare de lei exclusiv TVA- filele 100, 114, 116, vol II la dosar) și spalieri (.... facturi în valoare lei, exclusiv TVA,- filele 102 și 104, vol. II la dosar), bunuri care au rămas în custodia furnizorului așa cum rezultă atât din procesele verbale încheiate în aceleași date în care au fost emise cele ... facturi (filele 99, 101, 103, 113 și 115, vol. II la dosar), cât și din mențiunile înscrise pe ... din cele ... facturi.

Pe baza celor facturi contestatara a dedus și înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA în sumă de lei, sumă care a fost cuprinsă în jurnalele de cumpărări și deconturile întocmite în acest scop.

În perioada 24.03.2011-31.10.2011 custodele (S.C. F. M. S.A. M.) a emis un număr de facturi de stornare pentru spalieri și vinuri în valoare (fără TVA) de lei (.... facturi pentru sticle vin în valoare de lei filele 118-122 , 124

vol. II și ... facturi pentru cantitatea de bucăți spalieri în valoare de lei filele 106-112, 126 vol. II).

Aferent celor facturi de stornare, primite și înregistrate de contestatară, a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, cu suma de lei, operațiuni regăsite în deconturile perioadei.

Situația cantitativ-valorică, în ordinea cronologică, a mișcării acestor bunuri (aprovizionări, custodii, stornări, corecții contabile, precum și soldul valoric al mărfurilor în custodie după fiecare operațiune de aprovizionare, respectiv stornare evidențiate în contul “357”- Mărfuri aflate la terți - este redată în *Anexa – parte integrantă din decizie* (fila nr.299 din dosar, vol. I).

Potrivit acestei situații rezultă următoarele:

Din cantitățile de vin (... sticle) și spalieri (... buc) aprovizionate în baza celor 5 facturi pentru care au fost constituite în ziua livrării și custodiile, nu s-a valorificat nimic prin vânzare de către contestatară, stocurile cantitative și soldurile valorice ale acestor bunuri fiind diminuate doar prin stornări repetate, inițiate și realizate efectiv de către custode.

Astfel, în perioada 24.03.2011-31.10.2011 au fost transmise contestatarei ... facturi de stornare emise de SC F. M. SA M în valoare totală (fără TVA) de lei, facturi conform cărora s-au anulat parțial operațiunile de livrări realizate în perioada octombrie 2010- mai 2011.

În concret, prin ... facturi (filele nr. 118-122, 124 vol. II) se stornează livrarea cantității de ...sticle vin în valoare de ... lei, iar prin facturi (filele nr. 106-112, 126 vol. II) a fost stornată livrarea cantității de bucăți spalieri în valoare de lei.

Ca urmare a tuturor operațiunilor de aprovizionare și de stornare a produselor vin și spalieri, SC N. C. SRL B. înregistrează la data de 31.10.2011 un sold valoric al mărfurilor aflate în custodie în sumă de lei, sold menținut și la 31.12.2011, astfel cum este reflectat în contul “357” -Mărfuri aflate la terți- (fila nr. 152 , vol. I) și în balanțele de verificare (filele nr.10-12). Precizăm că aferent acestui sold, organele de inspecție au ajustat și calculat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, sumă ce coincide cu diferența dintre TVA dedusă în baza celor ... facturi de aprovizionare (... lei) și TVA înscrisă în celefacturi de stornare (... lei).

Invederăm faptul că operațiunile de stornare s-au făcut în condițiile în care, formal, proprietarul mărfurilor pentru care s-au dispus stornările era contestatara, SC F.M. SA M. având doar calitatea de custode, aspect corect reținut și de organele de inspecție.

În speță, cauza supusă soluționării este de a stabili dacă achizițiile de vin și spalieri astfel cum sunt reflectate în facturile emise de S.C. F.M. S.A. M. în perioada 29.10.2010 la 31.05.2011, au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile iar în raport de aceasta, dacă pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă de contestatară în baza acestor facturi și regăsită în soldul valoric al mărfurilor aflate în custodie la data de 31.12.2011, măsura anulării dreptului de deducere este întemeiată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada incidentă cauzei, coroborat cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același cod, norme legale care dispun:

Art. 145 alin. (1) : “**Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(2) : **Orice persoană impozabilă are dreptul de deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile** ;

.....

c) **operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹; [...]**”.

Art. 146 (1) lit. a :”(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”; [...].

În conformitate cu normele legale antecitate rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se aplică oricărei persoane impozabile asupra bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate dacă aceste bunuri sunt destinate desfășurării de operațiuni taxabile sau operațiuni prevăzute la art. 143-144¹. Cu alte cuvinte, pentru achizițiile de bunuri destinate desfășurării unor activități economice de natura celor enumerate la art. 127 alin.(2) din Codul fiscal ce implică operațiuni taxabile sau operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă taxa aferentă acestor bunuri.

Potrivit regulii generale prevăzută la art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul în care taxa devine exigibilă.

Pentru a putea realiza deducerea taxei pe valoarea adăugată, pe lângă condițiile de fond arătate anterior, beneficiarul unei livrări de bunuri trebuie, potrivit art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, să facă dovada acestui drept printr-o factură care să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Din perspectiva celor de mai sus și fără a exclude din analiză condițiile formale, apreciem că pentru perioada verificată contestatoarea nu îndeplinește condițiile de fond pentru a-și menține dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, având în vedere cele ce urmează.

1. Este incontestabil că în totalitatea lor achizițiile de spalieri și vinuri înregistrate ca mărfuri în custodie și evidențiate în contul „357” (Mărfuri aflate la terți), nu au fost folosite de către contestatoarea

pentru desfășurarea unor activități economice supuse TVA, respectiv pentru vânzarea lor pe piață.

2. Operațiunile de aprovizionare-stornare cu vinuri și spalieri fără a se valorifica nimic prin vânzare și fără perspectiva certă a unor asemenea valorificări conduce la concluzia ineluctabilă că aceste operațiuni nu intră în domeniul de aplicare a TVA, nefiind legată de o activitate economică taxabilă.
3. Intenția de a demara afacerea vizând comercializarea cantităților de vin și spalieri aprovizionate de la SC F.M. SA M. nu s-a materializat, petenta neputând prezenta dovezi din care să rezulte că au fost vândute produsele aflate în custodia furnizorului, deși acest lucru i-a fost solicitat. Contestatoarea a prezentat însă trei „oferte” de cumpărare pentru cantitatea totală de sticle vin de diferite sortimente (filele 1-3 din dosarul vol. II), astfel:
 - Oferta pentru sticle vin, înregistrate de petentă sub numărul .../11.02.2011, emisă de SC G.P. S.R.L. B. (fără număr și fără dată) conform căreia această societate „este de acord să achiziționeze vinuri de la SC N. C. SRL B.”, fiind înscrise în continuare sortimentele de vin, cantitățile și prețurile;
 - Oferta pentru sticle vin, înregistrată de petentă sub numărul .../03.2011 emisă de S.C. D.-B. I. S.R.L. B. (fără număr) conform căreia această societate informează că *în urma negocierilor purtate între reprezentanții celor două societăți a hotărât să achiziționeze de la SC N. C. SRL B. anumite cantități de vin*, fiind înscrise în continuare sortimentele, cantitățile și prețurile;
 - Oferta pentru sticle vin, înregistrate de petentă sub numărul .../20.04.2011, emisă de S.C. P... S.R.L. B. (fără număr) conform căreia de comunică “dispoziția” acestei societăți de a achiziționa cantitățile de vin pe sortimente și prețuri, oferta făcută în urma înțelegerilor verbale.

În opinia noastră cele trei adrese depuse de contestatară, nu reprezintă oferte ferme și serioase care să angajeze în vreun fel răspunderea potențialilor cumpărători de a achiziționa diverse cantități de vinuri. Asemenea oferte nu asigură certitudinea că marfa va fi vândută și prin urmare nici faptul că aceste bunuri au fost destinate unor operațiuni taxabile. Această concluzie este întărită și de faptul că în anii 2011 și 2012, în raport cu data și conținutul acestor oferte, contestatara nu a vândut celor trei ofertanți nicio cantitate de vin din stocurile pentru care s-au constituit custodii.

4. Cu privire la precizările petentei transmise cu adresa nr. .../15.02.2013 (fila 296 din dosar vol. I), precizări ambigue, din care se deduce că, în baza facturilor nr. .../31.03.2011 șiA/31.05.2011, contestatoarea a vândut cantitatea de ... sticle de vin din cele aprovizionate, menționăm că ele nu au relevanță în cauză. Este adevărat că prin cele două facturi (filele 278-279, vol. I la dosar) s-au

livrat către S.C. A. T. S.R.L. M. (firmă afiliată atât cu S.C. F. M. S.A., cât și cu S.C. N. C. S.R.L.) cantitatea de vin sus menționată, însă vânzarea acestor bunuri s-a făcut din stocul de mărfuri înregistrat și evidențiat în contul „371”, și nu din stocul evidențiat în contul „357” pentru care s-au constituit custodii așa cum rezultă indubitabil atât din documentele transmise de organele de control (filele 282-288 din dosar vol. I) cât și din documentele transmise de contestatară aflate în dosar vol. II .

Referitor la tranzacțiile reflectate în cele două facturi menționăm că, la fel ca și la tranzacțiile cu S.C. F. M. S.A., mărfurile nu au circulat și nici nu s-au decontat între cei doi parteneri.

- 5 Potrivit regulii generale consemnate la art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă. Este adevărat că, potrivit art. 134¹ și 134², faptul generator intervine și taxa devine exigibilă la data livrării bunurilor, respectiv la data la care are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Invederăm faptul că vânzarea-cumpărarea face parte din categoria actelor juridice bilaterale pentru încheierea cărora sunt necesare două părți cu interese contradictorii. În acest context, scopul imediat urmărit de fiecare parte la încheierea actului juridic constă în considerarea contraprestației celeilalte părți, ceea ce în cazul analizat nu s-a realizat.

În speță, considerăm că formalismul prin care au fost reflectate aceste tranzacții (facturi, procese-verbale de custodie, stornări, etc.), nu are acoperire obiectivă, bunurile pentru care s-au constituit custodii repetate sau pentru care s-au efectuat stornări repetate au fost, în mod real, la dispoziția reprezentanților S.C. F. M. S.A.. Această stare de fapt a fost posibilă numai datorită existenței relațiilor de afiliere dintre cele două firme în care acționarul majoritar este una și aceeași persoană (filele nr. 246-251, vol I la dosar).

Din perspectiva stării de fapt anterior descrisă apreciem că tranzacțiile dintre S.C. N.C. S.R.L. și S.C. F. M. S.A. au avut numai un scop mediat și anume cel al obținerii unui avantaj fiscal de către contestatară prin majorarea sumelor de rambursat, concluzie bazată și pe următoarele aspecte:

- între cele două firme s-au derulat (potrivit documentelor) tranzacții în care beneficiarul mărfurilor livrate nu achită contravaloarea acestora iar furnizorul nu pretinde plată, în timp ce beneficiarul mărfurilor (în speță contestatară) a dedus în baza celor ... facturi TVA aferentă, majorându-și taxa de rambursat în perioadele fiscale respective, iar S.C. F. M. S.A., deși a colectat și înregistrat această taxă , nu a plătit-o la buget;
- stornarea mărfurilor aflate în custodie a fost inițiată de furnizor (care nu mai deținea atributul principal al dreptului de proprietate) motivat de neplata facturilor, în condițiile în care numai soldul mărfurilor aflate în custodie depășește 90% din valoarea neîncasată, sold însă pentru care nu s-a procedat la stornare ;

- imposibilitatea verificării faptice a stocurilor de vinuri și spalieri aflați în custodia furnizorului (procesul verbal nr. .../24.01.2012 – filele nr. 158-161) reconfirmă faptul că, în fapt, S.C. N. C. S.R.L. nu putea controla și gestiona aceste bunuri.

Asemenea practici considerate abuzive în jurisprudența Curții de Justiție Europeană impune redefinirea lor, restabilirea stării de fapt relevante în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă și implicit anularea TVA-ului dedus nelegal. În acest context sunt aplicabile și dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prevederi care nu au legătură cu ajustarea veniturilor sau cheltuielilor în raport cu prețul de piață al tranzacțiilor așa cum eronat susține contestatara.

Concluzionând, considerăm că TVA aferentă bunurilor aprovizionate (vinuri și spalieri) ce se regăsesc la 31.10.2011 și la 31.12.2011 în soldul contului „357”, nu putea fi dedusă având în vedere că din probatoriul administrat rezultă indubitabil că aceste bunuri nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile și nici destinate acestui scop. Așa fiind în mod legal organele de inspecție au exclus de la deducere suma de lei .

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală ® se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC N. C. SRL B.** referitoare la obligații fiscale în sumă totală de **.... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia nr. F-BN/06.03.2012 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, pentru această sumă.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția de Contencios Administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>