

DECIZIA NR. 185

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către D.G.F.P.Brasov, Activitatea de Inspectie Fiscala Brașov, privind soluționarea contestației depusă de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control, în raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA și majorări de întârziere aferente TVA de plata.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.177 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175,176 și 177 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulate de către SC X.

I.SC X formulează contestație împotriva raportului de inspectie fiscală și Deciziei de impunere prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA și majorări de întârziere.

Referitor la TVA colectată suplimentar de către organul de inspectie fiscală asupra avansurilor încasate de la clienți și pentru care nu s-a emis factura, petenta susține că organul de inspectie fiscală nu a avut în vedere faptul că există pe rolul instanțelor de judecată o acțiune împotriva Bancii R ce are ca obiect constatarea faptului că înregistrările efectuate în evidențele contabile ale petentei au la baza acte ce nu trebuiau înregistrate, acte în baza cărora nu se puteau emite facturi fiscale și colecta TVA.

Petenta susține că sumele provenind de la diverși clienți s-au încasat fără acordul acesteia, fiind făcute de către banca printr-un subcont pe care societatea nu l-a deschis la această bancă, iar Banca R în noiembrie 2006 a înaintat administratorului extrasul de cont pentru luna septembrie 2006, luna care fusese închisă din punct de vedere contabil și fiscal.

SC X susține faptul că nu a emis facturi și nu a colectat TVA aferentă acestor sume întrucât operațiunile derulate prin banca au fost nereale, fictive și fără niciun suport. Orice înscrisuri de date necorespunzătoare cu realitatea înseamnă înșelăciune prin fals.

Totodată, petenta susține faptul că s-au efectuat plăți prin contul curent pentru care nu există documente care să justifice plata la acel moment sau există platitori cu care nu a colaborat niciodată, nu îi cunoaște, neavând relații comerciale, neefectuând nici acte și nici fapte de comerț.

Petenta susține că există încasări de la clienți cu care în acel moment nu avea relații comerciale, drept pentru care nu putea avea cunoștința despre aceste plăți, neavând contract/comandă, netransmitând niciun bun sau prestare de serviciu astfel cum prevede art.155 din Codul fiscal și care impune emiterea de facturi numai în condițiile în care serviciul a fost prestat sau bunul livrat și nu pentru operațiuni care nu există sau cel puțin organul fiscal nu poate să demonstreze realitatea și efectivitatea lor.

În contestația formulată petenta precizează că a încasat sume de la diverși clienți care au fost virate cu titlu de garanții și nu cu titlu de avans marfă dar acestea au inserat pe ordinul de plată mențiunea "plata în avans". Menționează că ordinul de plată în forma prevăzută de

lege este un inscris unilateral, care emana de la platitor la creditor iar petenta nu putea avea control asupra acestor platitori.

Fata de cele prezentate in contestatia formulata petenta solicita urmatoarele:

-Desfiintarea raportului de inspectie fiscala si Decizia de impunere

-Suspendarea executarii actului administrativ fiscal si a procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa, invocand in drept art.175, 176, 179 alin.(1) lit.b, 184 si 185 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere organul de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de inspectie fiscala a stabilit TVA suplimentara de plata si a calculat majorari de intarziere aferente.

Prin raportul de inspectie fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

Din verificarea documentelor primare (ordine de plata, cecuri incasate, extrase de cont) in corelatie cu jurnalele de vanzari, balante de verificare intocmite de SC X , in perioada iunie 2006-martie 2007, organul de inspectie fiscala a constatat ca aceasta a incasat sume de bani sub forma de avansuri de la diversi clienti care au fost inregistrate in **creditul** contului 411"Clienti", in conditiile in care acesta este un cont de activ, iar soldul contului este debitor si reprezinta sumele datorate de clienti.

De asemenea, petenta a inregistrat avansurile respective in contul 419 "Clienti-creditori", fara a emite facturi pentru avansurile incasate in termenul prevazut de lege si fara a colecta TVA.

Organul de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala a verificat si a recalculat TVA aferenta avansurilor incasate, in fiecare luna, pentru care petenta avea obligatia de a emite facturi, a colecta TVA , a declara si plati la bugetul statului, astfel:

La luna **iunie 2006** SCX inregistra si sold creditor in contului 411 "Clienti" , analitic distinct si sold creditor al contului 419 "Clienti-creditori", sume incasate prin banca, pentru care petenta nu a emis facturi catre clienti si nu a colectat TVA aferenta acestor avansuri.

Organul de inspectie fiscala a recalculat TVA aferenta lunii iunie 2006 iar TVA de plata a fost influentata cu suma reprezentand avansuri incasate de catre petenta si pentru care nu a emis facturi.

La luna **iulie 2006**, inregistra soldul final creditor in contului 411 "Clienti" la unii clientii.

Din verificarea avansurilor primite de la clienti in luna iulie 2006 inregistrate in contul 419 "Clienti -creditori" rezulta ca societatea a incasat avansuri de la clienti pentru care petenta a emis facturi in luna august 2006 si luna ianuarie 2007.

Organul de inspectie fiscala a colectat TVA aferenta avansurilor incasate pe luna iulie 2006 si a recalculat TVA de plata aferenta acestei luni, stabilind suplimentar TVA aferenta avansurilor nelichidate in aceasta luna.

In luna **august 2006**, societatea inregistra sold final creditor la contului 411 "Clienti" , analitic distinct.

Din verificarea avansurilor primite de la clienti in luna august 2006 inregistrate in contul 419 "Clienti -creditori" rezulta ca societatea a incasat avansuri de la clienti cu ordin de plata, fara sa emita factura si sa colecteze TVA.

De asemenea, petenta a virat cu ordinul de plata suma X catre SC M si a incasat suma Y cu ordinul de plata de la SC M.Organul de inspectie fiscala a constatat ca petenta nu a emis factura si nu a colectat TVA pentru diferenta Z.

Organul de inspectie fiscala a recalculat TVA aferenta lunii august 2006 avand in vedere avansurile incasate pentru care nu s-a colectat TVA in termenul legal si soldul

creditor al contului 411 "Clienti", analitic distinct, stabilind ca TVA de plata pe luna august 2006 a fost influentata de aceste suma incasate si pentru care nu s-a emis factura.

In luna **septembrie 2006** petenta inregistreaza solduri finale creditoare in analiticele 411 "Clienti" iar in luna septembrie 2006 societatea nu a incasat avansuri pentru care nu s-a colectat TVA.

TVA de plata aferenta lunii septembrie a fost influentata cu TVA colectata asupra avansurilor incasate si pentru care nu s-a colectat TVA pana la sfarsitul lunii septembrie.

In luna **octombrie 2006** petenta inregistreaza solduri finale creditoare in analiticele contului 411 "Clienti".

Din verificarea avansurilor incasate de la clienti in luna octombrie 2006 organul de inspectie fiscala a constatat ca, contribuabila a incasat suma A cu ordinul de plata de la SC C, cu titlu de avans, pentru care nu a emis factura si nu a colectat TVA pana in luna aprilie 2007.

Organul de inspectie fiscala a recalculat TVA de plata aferenta lunii octombrie 2006, stabilind ca TVA de plata a fost influentata cu suma reprezentand TVA aferenta avansurilor incasate pentru care nu s-au emis facturi si nu s-a colectat TVA.

In luna **noiembrie 2006** petenta inregistreaza solduri finale creditoare analitice la 411 "Clienti".

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA de plata aferenta lunii noiembrie 2006 a fost influentata cu suma reprezentand TVA aferenta avansurilor inregistrate in contul 411 "Clienti" si contul 419 "Clienti creditor" pentru care petenta nu a colectat TVA.

In luna **decembrie 2006** SCX a inregistrat solduri finale creditoare in analitice la 411 "Clienti".

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA de plata aferenta lunii decembrie 2006 a fost influentata cu suma reprezentand TVA aferenta avansurilor inregistrate in contul 411 "Clienti" si contul 419 "Clienti creditor" pentru care nu s-a colectat TVA.

In luna **ianuarie 2007** petenta inregistreaza solduri finale creditoare la analiticele din 411 "Clienti".

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA de plata aferenta lunii ianuarie 2007 a fost influentata cu suma reprezentand TVA aferenta avansurilor, inregistrate in contul 411 "Clienti" si contul 419 "Clienti creditor" si pentru care nu s-a colectat TVA.

In luna **februarie 2007** petenta inregistreaza solduri finale creditoare la analiticele din 411 "Clienti".

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA de plata aferenta lunii februarie 2007 a fost influentata cu suma reprezentand TVA aferenta avansurilor inregistrate in contul 411 "Clienti" si contul 419 "Clienti creditor" pentru care nu s-a colectat TVA.

In luna **martie 2007**, SC X inregistreaza **solduri finale creditoare** la contul 411 "Clienti" conform balantei de verificare, suma incasata si nejustificata cu documente de catre petenta. Clientii cu pondere sunt: SCB, SC A, SC P si SC L.

La 31.03.2007 soldul contul 419 "Clienti-creditori" este creditor si reprezinta avansuri incasate de la urmasorii clienti: SC I, SC M, SC C, pentru care petenta nu a emis factura si nu a colectat TVA aferenta acestei sume.

Pentru suma incasata de la clientii mai sus mentionati petenta nu a emis facturi de avans potrivit prevederilor art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare.

Asupra sumei, incasata de petenta si inregistrata in creditul conturilor 411 "Clienti-analitic distinct" si 419 "Clienti -creditori" si pentru care petenta nu a prezentat facturi organul de inspectie fiscala a colectat TVA potrivit prevederilor art.141 si art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare.

Organul de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere, pe perioada 26.07.2006-31.05.2007, aferente TVA de plata potrivit prevederilor art.116 alin.(1) din O.G. nr/92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.06.2006-31.03.2007.

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării adresei Garzii Financiare -Comisariatul Regional Brasov, inregistrata la D.C.F.Brasov, prin care precizeaza ca, urmare actiunii de control operativ desfasurat la SC X a constatat ca societatea comerciala a incasat avansuri de la clienti si nu a colectat TVA sau a colectat TVA cu intarziere incalcand prevederile art.155 alin.(7) din Codul fiscal prin neemiterea facturii fiscale sau emiterea ei cu intarziere in perioada 01.06.2006-31.01.2007.

1.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar prin Decizia de impunere, de catre organul de inspectie fiscala, precizam:

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este daca SC X avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru sumele incasate de la clienti si inregistrate in evidenta contabila ca avansuri.

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iunie 2006-martie 2007 societatea a incasat sume de bani sub forma de avansuri de la diversi clienti care au fost inregistrate in **creditul** contului 411"Clienti", in conditiile in care acesta este un cont de activ, iar soldul contului este debitor si reprezinta sume datorate de clienti.

De asemenea, petenta a inregistrat unele avansuri incasate in contul 419 "Clienti-creditori", fara a emite facturi pentru avansurile incasate in termenul prevazut de lege si fara a colecta TVA.

Organele de inspectie fiscala au verificat documentele primare (ordine de plata, cecuri incasate, extrase de cont) in corelatie cu jurnalele de vanzari, balante de verificare intocmite de SC X din fiecare luna si au recalculat TVA aferenta avansurilor incasate pentru care petenta avea obligatia de a emite facturi, a colecta TVA , a declara si plati la bugetul statului.

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra avansurilor incasate de catre petenta si inregistrata in creditul conturilor 411"Clienti-analitic distinct" si 419 "Clienti -creditori" si pentru care petenta nu a prezentat facturi si nu a colectat TVA.

Din balanta de verificare existenta in copie la dosarul cauzei rezulta ca in luna martie 2007, SC X inregistra **solduri finale creditoare** la contul 411 "Clienti", analitic distinct.

Sumele inregistrate in contul 411 "Clienti" mai sus enumerate au fost incasate prin banca cu ordine de plata iar petenta nu a prezentat documente prin care sa justifice natura acestor sume.

De asemenea, in perioada 01.06.2006 -31.03.2007 petenta a incasat avansuri de la diversi clienti pe care le-a inregistrat in contul 419 "Clienti-creditori" si pentru care a emis facturi de avans cu intarziere sau nu a emis facturi de avans si nu a colectat TVA, si anume:

Din balanta de verificare la luna martie 2007 in contului 419 "Clienti-creditori" este inregistrat un sold creditor care reprezinta avansuri incasate de la urmasorii clienti: SC I, SC M si SC C.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134¹ si art. 134² alin.(1) si (2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

ART. 134¹

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei."

ART. 134²

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;"

In Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile, la Clasa 4 "Conturi de terti", grupa 41 "Clienti si conturi asimilate", la contul 411 "Clienti", se precizeaza:

Contul 411 "Clienți" este un cont de activ.

În debitul contului 411 "Clienți" se înregistrează:

- valoarea la preț de vânzare a mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă (701 la 708, 4427, 4428);

- valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, evidențiate anterior în contul "Clienți - facturi de întocmit" (418);

- venituri înregistrate în avans sau de realizat aferente perioadelor sau exercițiilor financiare următoare, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă (472, 4428);

- valoarea avansurilor facturate clienților (419, 4427);

- valoarea dobânzii facturate de locator în cazul leasingului financiar (267);

- valoarea creanțelor reactivate (754);

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în devize la închiderea exercițiului financiar (765);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (419).

În creditul contului 411 "Clienți" se înregistrează:

- sumele încasate de la clienți (512, 531);

- decontarea avansurilor încasate de la clienți (419);

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor încasate (665);

- valoarea cecurilor și efectelor comerciale acceptate (511, 413);

- valoarea sconturilor acordate clienților (667);

- sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu (654);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (419);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută la sfârșitul exercițiului (665);

Soldul contului reprezintă sumele datorate de clienți.

De asemenea, potrivit Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile, funcțiunea contului 419 "Clienți -creditori " este următoarea:

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența clienților - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți.

Contul 419 "Clienți - creditori" este un cont de pasiv.

În creditul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:

- **sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (411);**
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (411);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută primite de la clienți la închiderea exercițiului (665).

În debitul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:

- decontarea avansurilor încasate de la clienți (411);
- diferențele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor decontate, precum și cele aferente datoriilor în valută către clienți la închiderea exercițiului financiar (765);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (411);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (708).

Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților creditori.

Din dispozițiile legale menționate mai sus se reține faptul ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator în cazul avansului iar taxa devine exigibilă la data încasării acestuia.

De asemenea, se precizează ca, în creditul contului 411 "Clienți " se înregistrează sumele încasate de la clienți urmare a tranzacțiilor efectuate și facturilor emise, decontarea avansurilor încasate de la clienți și diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor încasate.

Soldul contului 411 "Clienți" trebuie să fie întotdeauna debitor (fiind un cont de activ) și reprezintă sumele datorate de clienți, iar în speta în cauză, soldul contului 411 "Clienți", analitic distinct, este creditor încalcând astfel, prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată.

Totodată se reține, ca în creditul contului 419 "Clienți-creditori" se înregistrează sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru bunuri și prestări de servicii, valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturate clienților și diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută primite de la clienți.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală se reține ca în perioada 01.06.2006-31.03.2007, SCX a încasat cu ordine de plată sume de la SC I, SC M, SC C care conform balanței de verificare încheiată la 31.03.2007, anexată în copie la dosarul cauzei, a fost înregistrată în creditul contului 419 "Clienți -creditori, fără a emite facturi de avans pentru aceste sume încasate.

De asemenea, din balanta de verificare, analitica, incheiata la data de 31.03.2007 rezulta ca petenta a inregistrat sume incasate de la clienti, in creditul contului 411"Clienti" analitic distinct si pentru care nu a emis factura si nu a justificat cu documente natura acestor incasari.

Conform precizarilor legale, mai sus enuntate, in creditul contului 411"Clienti" si contul 419 "Clienti-creditori" se inregistreaza sumele facturate clientilor reprezentand avansuri pentru livrari de bunuri, prestari de servicii sau executari de lucrari.

Organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, in timpul controlului societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ce reprezinta sumele incasate si inregistrate in creditul contul 411"Clienti" si totodata nu a prezentat facturi de avans emise catre clientii inregistrati in creditul contului 419"Clienti-creditori".

Din Nota explicativa data de administratorul societatii in fata organelor de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

*"Au existat situatii de incasare pe baza de contract a unor sume care au fost facturate ulterior odata cu livrarea marfii, exista situatii de **incasari duble** a aceleiasi facturi, eronat de altfel, exista incasari unde pe ordinul de plata se mentioneaza avans marfa, acestea fiind inregistrate la avansuri iar unde nu se precizeaza avans acestea au fost inregistrate la plata marfa, exista situatii de incasari de la clienti necunoscuti in contul deschis la Banca R, unde totusi in marea majoritate a cazurilor s-a colectat TVA."*

In acest sens a declarat si contabilul societatii.

Referitor la sumele incasate prin banca cu ordine de plata si inregistrate in creditul contului 411"Clienti" si 419"Clienti-creditori", in contestatia formulata petenta sustine ca a incasat sume de la diversi clienti care au fost virate cu titlu de garantii si nu cu titlu de avans marfa dar acestea au inserat pe ordinul de plata mentiunea "plata in avans".

In vederea solutionarii contestatiei in raport de sustinerile petentei prin adresa, D.G.F.P. Brasov, prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor a solicitat acesteia, prezentarea in termen de 5 zile de la primirea adresei, de documente justificative si anume ordinele de plata si extrasele de cont prin care s-au incasat avansurile inregistrate in contul 419"Clienti-creditori" si asupra carora organul de inspectie fiscala a colectat TVA.

De asemenea, prin adresa mai sus mentionata s-a solicitat petentei lamuriri cu privire la soldul creditor al contului 411"Clienti" analitic distinct, la data de 31.03.2007 si asupra caruia organul de inspectie fiscala a colectat TVA.

Prin adresa, petenta precizeaza faptul ca documentele solicitate prin adresa de catre Biroul de Solutionare a Contestatiilor au fost predate I.P.J. Brasov, Serviciul de Combatere a Fraudelor, conform precesului verbal de predare primire.

Petenta depune cu adresa mai sus mentionata o copie a procesului din care rezulta ca IJP Brasov -Serviciul de Investigare a Fraudelor a ridicat documente de la societate, o copie a citatiei emisa de Tribunalul Comercial Mures din care rezulta ca SCX este chemata in instanta in calitate de reclamant in proces cu Banca R.

Referitor la sumele incasate cu titlu de avans marfa si inregistrate in creditul conturilor 411"Clienti" si 419 "Clienti-creditori" petenta nu face nicio mentiune.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, conform dispozitiilor legale si inregistrarii in evidenta contabila de catre societate rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca suma inregistrata in creditul conturilor 411"Clienti" si 419 "Clienti-creditori" reprezinta avansuri incasate de la clienti pentru care societatea avea obligatia de a emite factura si a colecta TVA intrucat in cazul in care societatea a incasat avansuri inaintea livrarii de bunuri sau prestarii de servicii, taxa pe valoarea adaugata devine exigibila la data incasarii avansului.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, **persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate petenta avea obligatia de a sa emite factura catre fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu pana în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care a încasat avansurile.

Mai mult, in conditiile in care sumele au fost incasate fara a apartine acesteia conform sustinerilor din contestatie, SC X trebuia sa vireze cu ordin de plata sumele clientului respectiv, de asemenea societatea in conditiile in care a observat ca o factura a fost platita de client de 2 sau 3 ori (potrivit notei explicative a contabilului societatii) ar fi trebuit sa efectueze un punctaj cu societatea respectiva in vederea clarificarii situatiei contului 411”Clienti” la data efectuării inventarierii.

In consecinta, in conditiile in care petenta nu face dovada ca a colectat TVA aferenta avansurilor incasate cu ordine de plata in luna august si octombrie 2006 cu mentiunea avans marfa si suma inregistrata in creditul contului 411 “Clienti”analitic distinct, se constata legala masura organelor de inspectie in ceea ce priveste TVA colectata suplimentar.

Petenta sustine ca nu avea cum sa stie de incasari intrucat acestea au fost operate intr-un subcont de care societatea nu avea cunostiinta.

Motivatiiile petentei nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta sumelor incasate in avans, evidentiata in contabilitatea societatii.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia petentei ca, sumele incasate de la diversi parteneri comerciali reprezinta garantii intrucat contribuabilul nu a prezentat documente in timpul inspectiei fiscale si nici urmare a adresei noastre din care sa rezulte cele sustinute de catre aceasta.

Mai mult, in nota explicativa, existenta in copie la dosarul cauzei , administratorul societatii si contabilul acesteia recunosc ca au existat situatii de incasari duble a aceleiasi facturi, eronat de altfel, exista situatii de incasari de la clienti necunoscuti in contul de la Banca R.

Referitor la motivatiile petentei conform carora, sumele sunt virate cu titlu de garantie contractare, precizam ca indiferent de modalitatea de incasare cu titlu de garantie contractare sau avans petenta avea obligatia de a emite factura in termen de 15 zile de la data incasarii sumelor si de a colecta TVA.

Sustinerile petentei potrivit carora ” *organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere faptul ca exista pe rolul instantelor o actiune impotriva Bancii Romexterra ce are ca obiect constatarea faptului ca inregistrarile efectuate in evidentele contabile ale petentei au la baza acte ce nu trebuiau inregistrate, acte in baza carora nu se puteau emite facturi fiscale si colecta TVA*”, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cererea de chemare in judecata a Bancii Romexterra a fost formulata dupa efectuarea controlului fiscal de catre D.G.F.P.Brasov -Activitatea de Inspectie Fiscala.

Intrucat petenta nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca a colectat TVA aferenta avansurilor inregistrata in evidentele contabile, in contul 419"Clienti-creditori" si TVA aferenta sumei inregistrata in creditul contului 411"Clienti" si nu a facut dovada restituirii sumelor incasate dublu catre platitori iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate contribuabila avea obligatia de a emite facturi catre fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, urmeaza a se respinge contestatia pentru suma reprezentand TVA colectata suplimentar asupra sumei incasata prin banca cu titlu de avans marfa.

TVA a fost stabilita suplimentar prin aplicarea cotei de 19% asupra avansurilor incasate, potrivit prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la majorarile de intarziere, contestate de petenta, precizam:

Majorarilor de intarziere au fost calculate de organul de inspectie fiscala pe perioada 25.07.2006-31.05.2007. La stabilirea majorarilor de intarziere organele de inspectie fiscala au avut in vedere diferentele lunare de TVA de plata aferente avansurilor incasate pentru care nu s-a colectat TVA in termenul legal si soldul final creditor al contului 4423 "TVA de plata" la 31.03.2007.

Majorarile de intarziere au fost calculate potrivit art.116 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Ca urmare, suma cu titlu de majorari de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar si potrivit principiului de drept conform caruia"accesoriul urmeaza principalul" se va respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste suspendarea executarii actului administrativ fiscal, solicitata de petenta in contestatia formulata **cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.Brasov, prin Biroul de Solutionare a contestatiilor are competenta materiala in a se pronunta asupra acestui capat de cerere.**

In drept, sunt aplicabile prevederile art.185 alin.(1) si (2) din O.G. Nr 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

“(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 cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”

De asemenea, art.14 alin.(1) si (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, precizeaza:

“(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, 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. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate rezulta ca D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor nu are competenta materiala de a se pronunta asupra acestui capat de cerere, urmand astfel a se respinge contestatia ca inadmisibila pentru acesta.

3. In ceea ce priveste suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa, solicitata de petenta in contestatia formulata, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor poate suspenda procedura de solutionare a contestatiei pe cale administrativa in conditiile in care petenta nu prezinta motive intemeiate.**

In fapt, petenta solicita suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa sustinand faptul ca exista pe rolul instantelor de judecata o actiune impotriva Bancii R.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art. art.184 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(2) Organul de soluționare competent poate suspenda procedura, la cerere, dacă sunt motive întemeiate. La aprobarea suspendării, organul de soluționare competent va stabili și termenul până la care se suspendă procedura. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa se poate efectua in conditiile in care organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni sau in conditiile in care solutionarea cauzei depinde de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati, daca sunt motive intemeiate.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca organul de inspectie fiscala a sesizat organele de cercetare penala.

Referitor la cererea de chemare in judecata a Bancii R, introdusa la Tribunalul Mures, precizam ca aceasta nu reprezinta un motiv intemeiat pentru suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa intrucat din documentele prezentate la

dosarul cauzei nu rezulta cu claritate care sunt sumele asupra carora s-a formulat cererea iar in Nota explicativa data de administratorul societatii se precizeaza faptul ca “exista situatii de incasari de la clienti necunoscuti in contul de la Banca R, unde totusi in marea majoritate a cazurilor s-a colectat TVA ”

Avand in vedere faptul ca petenta nu prezinta motive intemeiate pentru suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 134, art.140 si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene Cap.5 Norme metodologice de de utilizare a conturilor contabile si art 116 art.184, art.185 si 186 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestației formulată de către X, pentru suma reprezentand TVA de plata stabilita suplimentar si pentru suma reprezentand majorari de intarziere aferente TVA de plata

2.Respingerea ca inadmisibila a contestatiei cu privire la suspendarea executarii actului administrativ fiscal.

3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la solicitarea petentei de a suspenda precedura de solutionare a contestatiei pe cale administrativa

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea 554/2004 privind Conteciosul administrativ.