



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 4260/14.11.2019
privind modul de soluționare a contestației formulată de societatea **XSRL**
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF ... asupra contestației formulate de societatea **XSRL** cu sediul în municipiul Petroșani, ... jud.Hunedoara, J20/..., CUI ... , reprezentată prin dl. ... în calitate de director general, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... privind suma de ... lei reprezentând :

- TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Contestația este semnată de reprezentantul societății, fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei contestate, respectiv 04.07.2019, potrivit semnăturii de primire de pe confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.HDG_REG ...și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei

Prin Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei, aferent perioadei verificate 01.01.2014 - 30.09.2018, din care contestă suma de ... lei și o TVA în sumă de ... lei aferentă perioadei verificate 01.01.2014 - 31.12.2018, din care contestă suma de ... lei care se compune din ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor de avans emise de A SRL și ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, aferentă facturii nr.

În fapt, petenta a emis către SC B SRL factura nr. ... pentru suma totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, aceasta fiind transmisă pe e-mail, fără însă ca bunurile înscrise în factură să fie livrate. Ulterior, reprezentantul societății B SRL precizează că, în mod eronat comanda a fost pe numele societății B SRL, comanda fiind în fapt pentru SC C SRL. Ca urmare a acestei comunicări, petenta a procedat la anularea facturii nr. ... (factura nefiind comunicată în original, ci numai prin e-mail) și la emiterea unei noi facturi (factura 1206/02.12.2016), pentru aceeași cantitate de bunuri, către SC C SRL, livrarea bunurilor efectuându-se către această ultimă societate.

La discuția finală cu organele de inspecție fiscală, petenta a prezentat adresa nr. ... emisă de societatea B SRL, prin care aceasta arată că factura nr. ... a fost înregistrată în mod eronat în evidențele contabile și fiscale ale societății și că va proceda la corectarea acestora.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare adresa respectivă prin care se clarifica starea de fapt fiscală cu privire la factura nr.... și au majorat baza impozabilă privind impozitul pe profit cu suma de ... lei, determinată ca diferență dintre valoarea bunurilor înscrise pe factură și costul acestora, la care au calculat un impozit pe profit suplimentar de ...ei

Potrivit reglementărilor contabile, veniturile se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărător, ori în cazul de față bunurile respective nu au fost predate niciodată către societatea B SRL (nu există nici o dovadă că bunurile au fost predate societății B SRL), ci au fost livrate către societatea C SRL, motiv pentru care nu sunt întrunite condițiile legale pentru a înregistra în contabilitate un venit din vânzarea bunurilor.

În concluzie, petenta consideră că majorarea bazei de impozitare a rezultatului fiscal cu suma de ... lei, și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar corespunzător acestei baze în sumă de ... lei, este nelegală.

2. Referitor la TVA în sumă de ... lei dedusă aferentă facturilor de avans emise de SC A SRL.

În data de 27.05.2016, respectiv 25.07.2016, au fost încheiate contractele de vânzare cu plata în avans nr. ..., respectiv nr. ... între petentă în calitate de cumpărător și A SRL în calitate de vânzător, prin care vânzătorul se obliga ca în termen de 90 de zile de la data plății avansului să efectueze livrarea de bunuri care fac obiectul contractului.

Societatea A SRL a emis factura de avans mărfuri nr. ... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, sumă pe care petenta a dedus-o și a raportat-o în declarația de TVA (Decontul de TVA) din perioada fiscală respectivă (luna iunie 2016).

În baza unor relații comerciale anterioare, petenta deținea un bilet la ordin emis de A SRL în favoarea acesteia pentru suma de ... lei (biletul la ordin (BO) nr. ...) cu scadență în data de 27.05.2016. La data scadenței, respectiv la data de 27.05.2016, petenta girează biletul la ordin către emitentul biletului (A SRL).

Prin emiterea biletului la ordin, A SRL stinge o creanță ... pe care o are X SRL asupra lui A SRL, petenta înregistrând în contabilitate stingerea creanței (creditarea contului de clientii - cont 4111) concomitent cu înregistrarea în activele sale a biletului la ordin de încasat (debitarea contului 5311 - Efecte de încasat);

Prin emiterea facturii de avans nr. ... de către A SRL, petenta are o datorie de plată către A SRL în sumă de ... lei, dar în același timp are și un efect de încasat de la emitent (A SRL) în sumă egală cu datoria de plată;

Pentru stingerea obligațiilor reciproce, petenta a decis să gireze biletul la ordin (BO nr. ...) către emitent, bilet la ordin pe care emitentul nu-l va depune la bancă pentru că ar solicita plata către el din propriul cont. Prin acest mecanism al girării biletului la ordin, se sting obligațiile reciproce în sumă de ... lei, respectiv petenta a plătit prin biletul la ordin datoria și nu mai are obligația de plată a datoriei către A SRL pentru suma de ... lei și nici dreptul de încasare a sumei de ... lei de la A SRL.

În plan contabil și fiscal, petenta consideră că prin girarea biletului la ordin către emitent s-a realizat stingerea datoriei în sumă de ... lei către A SRL, datorie izvorâtă din factura de avans nr. ... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei și concomitent stingerea creanței cu aceeași sumă pe care o avea asupra lui A SRL.

În data de 10.07.2016 societatea A SRL a emis către petentă factura de avans mărfuri nr. ... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, sumă pe care petenta a dedus-o și a raportat-o în declarația de TVA (Decontul de TVA) din perioada fiscală respectivă.

În data de 10.07.2016 A SRL a emis către petentă biletul la ordin nr. ... în sumă de ... lei, cu scadență la 22.07.2016. Ulterior, petenta a aplicat același mecanism de girare a biletului la ordin ca și în cazul facturii precedente, astfel că au fost stinse obligațiile reciproce în sumă de ... lei .

În plan fiscal, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă celor două facturi de avans în sumă totală de ... lei, la data exigibilității taxei, în conformitate cu prevederile art. 297, alin. 1) și alin. 4) lit. a), coroborate cu art. 282 alin. 2) lit. a) Cod Fiscal.

Aceasta fiind starea de fapt, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au efectuat în mod eronat încadrarea din următoarele motive:

a) organele fiscale nu au acordat drept de deducere a TVA pe motivul că cele două facturi nu au fost plătite, or condiționarea deducerii TVA în aval de plata facturilor în amonte nu este aplicabilă numai entităților care aplică sistemul "TVA la încasare", sistem din care petenta nu face parte.

- în acest sens se face precizarea că exercitarea dreptului de deducere pentru facturile de avans în cauză s-a efectuat la data exigibilității acestora, respectiv la data facturii de avans în conformitate cu prevederile art. 297 alin. 1) și art. 282 alin. 2) lit.a) Cod fiscal, fără a exista o condiționare legată de deducerea taxei impusă de Codul fiscal cu privire la plata avansului, în situația în care factura de avans a fost emisă anterior plății avansului;

- petenta arată că plata datoriilor către A SRL s-a efectuat prin intermediul instrumentelor de plată de tipul biletului la ordin, invocând prevederile Legii 58/1934 asupra cambiei și biletului la ordin și prevederile Normelor nr. 6/1994 ale BNR;

- în ceea ce privește înregistrarea în contabilitate a acestei operațiuni, instrumentul de plată nu a mai tranzitat conturile de trezorerie, tratament contabil care se regăsește atât la nivel de reglementare contabilă, cât și în doctrina contabilă;

- petenta precizează că pentru persoanele care aplică sistemul TVA la încasare, mecanismul girării biletului la ordin este recunoscut ca o metodă de plată (pct. 26 alin. 11 lit. b. din Normele metodologice de aplicare ale art. 282 alin. 3 Cod fiscal), astfel că plata prin mecanismul girării biletului la ordin este una legală, fiind reglementată atât de legile speciale enumerate mai sus, cât și de Codul fiscal.

- în ceea ce privește data plății, aceasta este data girării biletului la ordin, astfel că facturile de avans nr. ... și 7087/10.07.2016 emise de societatea A SRL au fost plătite prin intermediul biletelor la ordin nr. ...

(girat în data de 27.05.2016) și nr. ... (girat în data de 25.07.2016) utilizând mecanismul girării biletelor la ordin.

b) organele de inspecție fiscală consideră că stării de fapt constatate îi sunt aplicabile prevederile art. 282 alin. (2) lit. b), Cod fiscal privind exigibilitatea taxei, în timp ce petenta consideră că îi sunt aplicabile prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) Cod fiscal, întrucât:

- și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza art. 297 alin. 1) și alin 4) lit. a) Cod fiscal, respectiv pentru achiziții destinate unor operațiuni taxabile, iar deducerea taxei s-a exercitat la data exigibilității taxei, respectiv la data facturii de avans;

- furnizorul a colectat în amonte TVA aferentă acestor operațiuni și în virtutea principiului neutralității fiscale, în aval petenta trebuie să-și deducă TVA.

c) organele fiscale invocă norme legale cu privire la compensare, norme care nu sunt incidente în speța în cauză, stingerea obligațiilor reciproce realizându-se prin girarea biletelor la ordin către emitent și nu prin mecanismul compensării prevăzut de OG 77/1999 cu modificările și completările ulterioare .

Petenta susține că a stins obligațiile pe care le-a avut față de societatea A SRL prin plată cu bilet la ordin și nu prin compensare și totodată nu sunt incidente prevederile din Codul fiscal privind compensarea datorii reciproce invocate de organele fiscale.

d) organele de inspecție fiscală susțin că nu sunt îndeplinite condițiile de fond privind deducerea TVA, respectiv că avansurile respective nu au fost urmate de o livrare de bunuri și în felul acesta nu se poate beneficia de deducerea TV A pentru avansurile plătite.

Cu privire la acest aspect, petenta subliniază că ulterior datei încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, respectiv la data de 27 septembrie 2016, societatea A SRL a intrat în procedura insolvenței și nu a mai putut onora contractul de vânzare-cumpărare, fapt pentru care livrarea bunurilor care fac obiectul contractului nu s-a mai putut realiza.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deduce a TVA aferentă avansurilor achitate în condițiile în care livrarea nu a mai avut loc, petenta invocă jurisprudența CJUE și anume cauzele C-660/16 Finanzamt Dachau împotriva Achim Kollross și C-661/16 Finanzamt Goppingen împotriva Erich Wirtl, în care CJUE a hotărât că dreptul de deducere a TVA aferente plății unui avans pentru o achiziție care nu mai are loc nu

poate fi refuzat beneficiarului, dacă acesta nu mai poate recupera contravaloarea achiziției de la furnizor.

Afirmația organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că petenta a știut că achizițiile respective erau incerte, se întemeiază pe faptul că A SRL avea pe rolul instanțelor de judecată 5 dosare de executare a biletelor la ordin.

Petenta mai susține că la data la care a dedus TVA aferentă celor două facturi de avans avea în derulare un contract de vânzare - cumpărare cu plata în avans, prin care termenul de livrare era la 90 de zile de la data avansului. Astfel, la data deducerii TVA aferentă avansului nu era împlinit termenul de 90 de zile pentru livrarea bunurilor. Mai mult, la data deducerii avansului nu avea cunoștință de faptul că furnizorul va intra în insolvență și nu va mai onora contractul.

3. Referitor la TVA în sumă de ... lei colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă facturii nr. ...

Petenta susține că a emis către SC B SRL factura nr. ... pentru suma totală de ...lei, din care TVA în sumă de ... lei, aceasta fiind transmisă pe e-mail, fără însă ca bunurile înscrise în factură să fie livrate. Ulterior, reprezentantul societății B SRL a comunicat că în mod eronat comanda a fost emisă pe numele acestei societăți, comanda fiind în fapt pentru SC C SRL. Petenta a procedat la anularea facturii nr. ... și la emiterea unei noi facturi (factura ...), pentru aceeași cantitate de bunuri către SC C SRL, livrarea bunurilor efectuându-se către această ultimă societate.

La discuția finală avută cu organele de inspecție fiscală, petenta a prezentat adresa nr. ... emisă de societatea B SRL, prin care aceasta arată că factura nr. ... a fost înregistrată în mod eronat în evidențele contabile și fiscale ale societății și că va proceda la corectarea acestora.

Această adresă nu a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, întrucât a fost înmănată organelor de inspecție fiscală cu ocazia discuției finale, organele de inspecție fiscală luând act de aceasta.

De asemenea, petenta atașează fișa de cont corectată transmisă de societatea B SRL pentru furnizorul X SRL, din care se poate observa că factura nr. ... nu figurează în evidența contabilă a SC B

Cu privire la corectarea evidențelor fiscale ale SC B SRL, petenta precizează că este de competența organelor fiscale de a verifica aceste aspecte și de a constata conformitatea sau neconformitatea evidențelor contabile cu cele fiscale și că o simplă verificare încrucișată efectuată de organele fiscale la această firmă ar fi lămurit situația de fapt fiscală,

nefiind culpa petentei că SC B SRL nu ar fi corectat în mod corespunzător evidențele fiscale.

Având în vedere faptul că factura nr. ... a fost anulată, cât și aspectele prezentate, petenta consideră că nu există nici un motiv de fapt și de drept pentru ca organele de inspecție fiscală să colecteze TVA în sumă de ... pentru factura respectivă.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

a) *Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei*

Perioada verificată: 01.01.2014-30.09.2018

În perioada 21.03.2016 – 21.12.2016, SC X SRL a emis către societatea B SRL Baia Mare, 40 facturi de livrare produse petroliere în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat TVA în suma de ... lei, a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor și a declarat prin declarații informative - cod 394, operațiunile de livrare.

Urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate între unitatea verificată și societatea B s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrare/cumpărare de bunuri pe teritoriul României, în sensul că SC B SRL Baia Mare a declarat prin Declarații informative privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României – cod 394, operațiuni de achiziție de bunuri de la SC X SRL în valoare totală de ... lei, iar SC X SRL a declarat operațiuni de livrări către SC B în suma totală de ... lei .

În vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate între contribuabilul verificat și SC B, cu adresa nr.... s-au solicitat informații la SC B și aceasta a transmis fișa contului 401 Furnizori analitic X SRL pe anul 2016, din verificarea căreia s-au constatat următoarele aspecte :

- la poziția nr.47, se află înscrisă factura nr.... în valoare de ... lei;
- la poziția nr.81, se află înscrisă factura nr... în valoare de ... lei,

facturi care nu se află înregistrate în evidența contabilă a SC X.

De asemenea, clientul a transmis, pe mail, organelor de inspecție fiscală, faptul că „*FF nr.... nu există și nr.... este către o altă societate.*”

Conducerea unității verificate a precizat că factura fiscală nr.... în valoare totală de ... lei, din care TVA colectată de ... lei, emisă către SC B SRL, a fost transmisă clientului pe mail și că nu s-a livrat marfa înscrisă în factura, ulterior în 02.12.2016, emitându-se o altă factura cu numărul ..., cu aceeași cantitate de motorină către SC C SRL Baia Mare în valoare totală de ... lei.

S-a solicitat conducerii SC Xsa prezinte toate cele trei exemplare ale facturii nr...., despre care sustine ca este anulata, raspunsul imputernicitului administratorului unitatii fiind că nu mai detine blocul de facturi unde ar fi trebuit sa fie factura sus mentionata, respectiv nu poate pune la dispozitie cele trei exemplare ale facturii din care sa rezulte ca este anulata.

De asemenea, numarul facturii sus mentionate, respectiv ... nu figureaza in „Situatia facturi de livrare anulate” intocmita si inaintata de contribuabilul verificat in timpul inspectiei fiscale.

Deoarece contravaloarea facturii nr...., fără TVA, de 24.550 lei, a fost inregistrata in evidenta contabila a SC B SRL si avand in vedere ca SC XSRL nu a prezentat cele trei exemplare ale facturii care sa poarte mentiunea « anulat », această sumă reprezinta venituri neinregistrate pentru SC XSRL in luna la care se refera.

Totodata, avand in vedere ca marfurile au fost livrate, unitatea are drept de deducere a costului marfii in suma de ... lei (.).Drept urmare, organele de inspectie fiscala au majorat masa profitului impozabil la 31.12.2016 cu suma de ... lei (... venit neinregistrat x ...% adaos comercial), si au calculat impozit pe profit suplimentar de ...lei, având în vedere prevederile art.19 alin (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , coroborat cu prevederile pct.5 alin 1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.1/2016.

b) Referitor la TVA în sumă de ... lei

Perioada verificată: 01.01.2014-31.12.2018

b.1 Cu privire la TVA dedusa în sumă de ... lei aferenta unor facturi de avans emise in anul 2016 de SC ASRL Isalnita

În 27.05.2016, SC ASRL Isalnita a emis catre SC XSRL Petrosani **factura nr.... in valoare totala de ... lei** reprezentand „Avans pentru furnizare marfa” .

SC XSRL Petrosani a inregistrat factura sus mentionata in 01.06.2016 si a dedus TVA in suma de ... lei, prin efectuarea articolelor contabile :

4094 = 411.87 A ... lei

4426 = 411.87 A ... lei

- prin efectuarea articolelor contabile sus mentionate, contribuabilul a compensat suma de ... lei, cu aceeasi suma din soldul ramas la acea data de incasat de la clientul SC ASRL, diminuindu-se astfel soldul contului 411 Clienti analitic Xcu suma de ...lei.

În 03.05.2016 SC ASRL Isalnita emite biletul la ordin nr.... prin care se obliga sa plateasca la ordinul SC XSRL suma de ...lei, scadenta biletului la ordin fiind 27.05.2016.

In evidenta contabila a SC XSRL Petrosani s-a efectuat articolul contabil :

5113 Efecte de incasat = 411 Clienti analitic A ... lei

5113 Efecte de incasat = 411 Clienti analitic A - ... lei

În 10.07.2016, SC ASRL Isalnita a emis catre SC XSRL Petrosani **factura nr.... in valoare totala de ... lei**, reprezentand „ Avans marfa” .

SC XSRL Petrosani a inregistrat in evidenta contabila factura si a dedus TVA in suma de ... lei, prin efectuarea articolelor contabile :

4094 = 411.87 ... lei

4426 = 411.87 ... lei

- prin efectuarea articolelor contabile sus mentionate, unitatea a compensat suma de ... lei, cu aceeași suma din soldul ramas la acea data de incasat de la clientul SC ASRL, diminuindu-se astfel soldul contului 411 Clienti analitic Xcu suma de ... lei.

În 10.07.2016 SC ASRL Isalnita emite biletul la ordin nr.... prin care se obliga sa plateasca la ordinul SC Xsuma de ... lei, scadenta biletului la ordin fiind 22.07.2016.

In evidenta contabila a SC XSRL Petrosani s-a efectuat articolul contabil :

5113 Efecte de incasat = 411 Clienti analitic A ... lei

5113 Efecte de incasat = 411 Clienti analitic A - ... lei

Din operatiunile de compensare efectuate in evidenta contabila, ar rezulta ca cele doua facturi de avans au fost achitate catre SC ASRL.

In vederea stabilirii situatiei de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, cu adresa nr.HD_REG AIF ..., au solicitat informatii si inscrieri de la SC ASRL– societate în faliment incepand cu data de 11.04.2017, si aceasta a transmis documentele solicitate din care a rezultat ca in evidenta sa contabila nu s-a inregistrat compensarea sumei de ... lei reprezentand contravaloare avans marfa, iar soldul contului 411.1 Clienti analitic Xprezinta sold debitor in suma de ... lei .

Prin Nota explicativa nr.... , organele de inspectie fiscala au solicitat conducerii unitatii verificate explicatii scrise referitoare la facturile nr.... și nr.... , emise de SC ASRL , in valoare totala de ... lei și ... lei, reprezentand „ avans pt.furnizare marfa” , răspunsul fiind că reprezinta o plata in avans pentru furnizarea unei cantitati de motorina la termenul si

pretul stabilit in contract, iar plata avansului s-a efectuat cu biletul la ordin seria ... nr.... , respectiv biletul la ordin ... nr.... .

Ulterior, in data de 13 mai 2019 administratorul unitatii a precizat ca plata avansurilor s-a efectuat in baza biletelor la ordin si nu prin compensare.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca cele doua bilete la ordin emise de SC ASRL pentru a se compensa niste datorii reciproce in relatia cu SC Xnu pot produce efecte deoarece :

- SC XSRL trebuia sa emita biletele la ordin si sa se angajeze ca va achita la ordinul ASRL sumele facturate ca avans;

- pe biletele la ordin emise de A(care trebuia sa incaseze contravaloarea facturilor de avans), s-a prevazut ca se va achita la ordinul SC X(care trebuia sa achite, nu sa incaseze, contravaloarea facturilor de avans) respectiv sumele de ... lei si ... lei si ca, plata va fi girata de Xcatre SC A;

- la data emiterii de catre Aa primului bilet la ordin de ... lei, in 03.05.2016, (desi factura de avans a fost emisa abia in 27.05.2016 si inregistrata in evidenta contabila a SC XSRL in iunie 2016), SC Aavea de achitat catre SC XSRL suma de ... lei si trebuia sa emita biletul la ordin pentru a face plata catre SC XSRL a unor obligatii certe rezultate din derularea anterioara in perioada decembrie 2015 – aprilie 2016 a tranzactiilor comerciale, in care a avut calitatea de clienta a SC XSRL.

- cele doua bilete la ordin nu au fost introduse in circuitul bancar si nu au fost incasate niciodata in conturile curente ale SC ASRL ;

- desi in contractele de vanzare - cumparare cu plata in avans incheiate intre parti se mentioneaza expres ca termenul de livrare a marfii este de 90 de zile calendaristice de la data girului biletelor la ordin, livrarea marfurilor nu a avut loc, iar SC ASRL a intrat in procedura insolventei in data de 27.09.2016 și în prezent este in faliment incepand cu data de 11.04.2017.

- la data emiterii primului bilet la ordin de catre SC ASRL in 03.05.2016, aceasta unitate in calitate de client al SC XSRL, avea de achitat catre SC XSRL suma de ... lei.

- Banca Transilvania a refuzat la plata, pina in 03.05.2016, un numar de 18 bilete la ordin emise de SC ASRL in favoarea SC XSRL, deoarece nu exista disponibil in contul curent al SC ASRL.

- la data de 20.05.2016, pe rolul Judecatoriei Craiova erau inregistrate un numar de 5 dosare prin care SC XSRL a solicitat executarea silita a altor bilete la ordin emise de SC ASRL, respectiv avea cunostinta despre dificultatile financiare majore prin care trecea SC ASRL.

Prin efectuarea in evidenta contabila a SC XSRL a inregistrarilor contabile aferente celor doua facturi de avans :

5113 Efecte de incasat = 411 Clienti analitic A , ... lei
si concomitent

5113 Efecte de incasat = 411 Clienti analitic A, - ... lei ,
rezultă că în fapt nu a avut loc nici o incasare si nici o plata, cele doua operatiuni anulandu-se reciproc.

- cele doua bilete la ordin emise de SC A nu reprezinta documente justificative, conform reglementărilor legale, pentru ca in baza lor sa se efectueze inregistrari contabile in evidenta contabila a SC XSRL .

- cele doua facturi de avans emise de SC ASRL catre SC XSRL si pentru care in vederea incasarii, furnizorul, a emis bilete la ordin, nu au fost achitate de contribuabilul verificat.

In timpul inspectiei fiscale, nici SC XSRL si nici A, nu au facut dovada ca au respectat prevederile legale in vigoare la acea data (mai si iulie 2016) referitoare la procedura de compensare, respectiv nu au prezentat inscrisuri si documente prin care sa probeze acest lucru, adica nu au intocmit si depus la Institutul de Management si Informatica din cadrul Ministerului Industriei si Comertului, situatii privind datoriile reciproce in vederea includerii in procedura de compensare.

Astfel, SC ASRL nu a mai emis catre SC XSRL nici o factura de livrare marfa, prin care, in primul rand sa storneze facturile de avans si apoi sa factureze efectiv contravaloarea unor marfuri livrate efectiv.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.280, art.281 si art.282, art.297 alin (1) si (4) si 299 alin 1) litera a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în drept, organele de inspectie fiscala aplicând si prevederile art.11 din Codul fiscal care stipuleaza : "La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Pe cale de consecință, tranzactiile reflectate in cele doua facturi de avans si in baza carora SC Xa dedus TVA in suma de ... lei, au fost incerte si in drept, organele de inspectie fiscala, respectand jurisprudența CJUE, nu au dat drept de deducere a TVA.

b.2 Cu privire la TVA în sumă de ... lei colectată suplimentar

În perioada 21.03.2016 – 21.12.2016, SC XSRL Petrosani a emis catre societatea B SRL, 40 facturi de livrare produse petroliere in valoare totala de ... lei, pentru care a colectat TVA in suma de ... lei, a inregistrat

in evidenta contabila contravaloarea facturilor si a declarat prin declaratii informative - cod 394, operatiunile de livrare.

Urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate intre unitatea verificata si societatea B s-au constatat neconcordante in ceea ce priveste declararea operatiunilor de livrare/cumparare de bunuri pe teritoriul Romaniei, in sensul ca SC BSRL Baia Mare a declarat prin Declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei – cod 394, operatiuni de achizitie de bunuri de la SC XSRL in valoare totala de ... lei, iar SC XSRL a declarat operatiuni de livrari catre SC Bin suma totala de ... lei .

In vederea stabilirii realitatii si legalitatii tranzactiilor comerciale derulate intre contribuabilul verificat si SC B, cu adresa nr.... s-au solicitat informatii la SC Bsi aceasta a transmis fisa contului 401 Furnizori analitic XSRL pe anul 2016, din verificarea căreia s-au constatat urmatoarele aspecte :

- la pozitia nr.81, se afla inscrisa factura nr.... in valoare de ... lei, factură care nu se afla inregistrate in evidenta contabila a SC XSRL.

Conducerea unitatii verificate a precizat ca factura fiscala nr.... in valoare totala de ... lei, din care TVA colectata de ... lei, emisa catre SC B SRL, a fost transmisa clientului pe mail si ca nu s-a livrat marfa inscrisa in factura, ulterior in 02.12.2016, emitandu-se o alta factura cu numarul ..., cu aceeasi cantitate de motorina catre SC CSRL Baia Mare in valoare totala de ... lei.

S-a solicitat conducerii SC Xsa prezinte toate cele trei exemplare ale facturii nr...., despre care sustine ca este anulata, raspunsul imputernicitului administratorului unitatii fiind că nu mai detine blocul de facturi unde ar fi trebuit sa fie factura sus mentionata, respectiv nu poate pune la dispozitie cele trei exemplare ale facturii din care sa rezulte ca este anulata.

De asemenea, numarul facturii sus mentionate, respectiv ... nu figureaza in „Situatia facturi de livrare anulate” intocmita si inaintata de contribuabilul verificat in timpul inspectiei fiscale și nu a fost prezentata corectura de eroare materiala pentru decontul de TVA intocmit de SC BSRL pentru luna decembrie 2016 si nici Declaratie rectificativa - cod 394 pentru aceeasi perioada.

Pe cale de consecință, TVA colectata de SC XSRL in suma de ... lei, inscrisa in factura de livrare nr...., factura regasita ca fiind inregistrata in evidenta contabila a SC BSRL si in baza careia SC BSRL a dedus TVA in suma totala de ... lei, reprezinta TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, in luna noiembrie 2016 in care a fost emisa factura.

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

Societatea **XSRL** are sediul în municipiul Petroșani, ... , reprezentată prin dl. ... în calitate de director general .

1.Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei ca urmare a tranzacției cu societatea BSRL Baia Mare prin emiterea, de către petentă, a facturii nr....

În fapt, în perioada 21.03.2016 – 21.12.2016, societatea petentă a emis către societatea BSRL Baia Mare mai multe facturi reprezentând produse petoliere. Ca urmare a verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, s-au constatat anumite neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrare/cumpărare de bunuri pe teritoriul României, în sensul că factura nr....în valoare de ... lei, nu se află înregistrată în evidența contabilă a petentei.

Din corespondența purtată de organele de inspecție cu societatea B SRL , rezultă că factura nr.... i-a fost transmisă pe mail, a fost emisă către o altă societate, astfel că marfa înscrisă în factură nu a fost livrată , iar în 02.12.2016 s-a emis de către societatea XSRL către societatea C SRL Baia Mare o alta factură cu numărul ...

Reprezentantul societății petente nu a putut prezenta toate cele trei exemplare ale facturii nr...., ca urmare a solicitării organelor de inspecție, factura respectivă nu figurează ca factură anulată în evidența petentei, contravaloarea facturii nr...., fără TVA, de ... lei, a fost înregistrată în evidența contabilă a societății BSRL astfel că această sumă reprezintă venituri neînregistrate pentru societatea XSRL în luna decembrie 2016.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil la 31.12.2016 cu suma de ... lei și au calculat impozit pe profit suplimentar de ...lei.

Din punct de vedere a TVA, societatea BSRL a dedus TVA în sumă totală de ..., înscrisă în factura de livrare nr...., astfel că în lipsa probelor care să reflecte faptul că petenta a anulat factura emisă către acest beneficiar, suma de ... lei reprezintă TVA stabilită urmare controlului.

Prin contestație petenta subliniază că factura nr. ... emisă către societatea BSRL a fost transmisă pe e-mail, nefiind comunicată în original ,fără însă ca bunurile înscrise în factură să fie livrate, ulterior petenta procedând la anularea acestei facturi și la emiterea unei noi

facturi (factura ...), pentru aceeași cantitate de bunuri, către SC C SRL, livrarea bunurilor efectuându-se către această ultimă societate.

În drept, în speță sunt aplicabile atât prevederi din legislația contabilă, cât și din cea fiscală, după cum urmează:

Prin OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, sunt prevăzute situațiile în care sunt recunoscute veniturile în contabilitate:

“ Venituri din vânzări de bunuri

440. - În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

441. - (1) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”

Petenta invocă, în susținere, argumentul potrivit căruia în contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, așa cum este menționat la pct.440 anterior citat, iar în cazul de față, bunurile nefiind livrate, nu poate fi vorba de constituirea unui venit suplimentar și respectiv, un impozit pe profit suplimentar.

Coroborat însă cu OMFP 1802/2014, sunt prevederile cuprinse în OMFP 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, care menționează:

“ ART. 1

Se aprobă Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinse în anexa nr. 1.

24. Entitățile vor asigura un regim intern de numerotare a documentelor financiar-contabile, astfel:

- persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;

- **fiecare document va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de entitate.** În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;

- **entitățile vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.**

25. Factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.”

Se reține, așadar, că emiterea unei facturi de către o entitate trebuie să respecte regulile atribuirii unui număr sau a unei serii alocate de entitatea emitentă prin aplicarea procedurilor proprii referitoare la acest aspect, întrucât factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.

Argumentul petentei potrivit căruia factura nr. ... transmisă societății BSRL prin mijloace electronice de comunicare (e-mail), nefiind comunicată în original, a fost ulterior anulată, fără însă a face dovada anulării acesteia, nu reprezintă un argument plauzibil și credibil în susținerea contestației, întrucât utilizarea acestui mijloc electronic de comunicare implică :

- fie emiterea pe suport de hârtie a facturii, scanarea și transmiterea acesteia;

- fie emiterea facturii cu ajutorul unui program informatic de facturare.

În ambele cazuri emitentul are obligația să numeroteze facturile, conform prevederilor legale mai sus citate, prin alocarea unor numere, serii sau plaje de numere, astfel ca în situația anulării unei facturi celelalte exemplare să poată fi și ele anulate, iar numărul/seria facturii anulate să se regăsească într-o evidență specială, separată, care să conțină situația facturilor anulate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta nu a făcut dovada existenței unui astfel de demers, neprezentând cele trei exemplare ale facturii nr.... anulate.

Transmiterea, către un beneficiar, a unei facturi emise de un furnizor, în original sau prin mijloace electronice de comunicare, reprezintă răspunderea emitentului asupra operațiunii economice acoperite de factură. În cazul în care se constată că operațiunea

economică este lipsită de fond, anularea facturii trebuie să respecte prevederile legale care reglementează această stare de fapt, orice alt mijloc de a corecta situația nefiind legal și producând implicații fiscale.

În acest sens, Legea 227/2015 privind Codul fiscal și Normele de aplicare precizează:

“ART. 319 - Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

ART. 321 - Evidența operațiunilor

*(1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.***

*(2) **Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.***

*(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.***

Norme metodologice:

101. (1) În aplicarea prevederilor art. 321 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă trebuie să țină evidența următoarelor documente:

a) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 99;

b) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;

ART. 330 - Corectarea facturilor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

*a) **În cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;***

b) În cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.

Norme metodologice

108. (1) În sensul prevederilor art. 330 alin. (1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord ori de un tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal.

[...]

(3) (...) Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură se atașează facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

Din textele anterior citate se desprinde concluzia potrivit căreia:

- persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice;

- persoanele care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidente pentru orice operațiune reglementată de Titlul VII-TVA din Codul fiscal;

- fiecare persoană impozabilă trebuie să țină evidența celui de-al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică;

- în situația în care se impune corectarea informațiilor înscrise în facturi, dacă factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură. Această factură se atașează facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor, nici la beneficiar.

Raportat la cele prezentate, organul de soluționare constată că petenta nu a respectat prevederile legale referitoare la modul în care o entitate este obligată să țină evidența corectă și completă a tuturor operațiunilor desfășurate, în sensul în care:

- nu a prezentat cele trei exemplare ale facturii, care să fie barate și să poarte mențiunea “anulat” și nu a făcut dovada documentară că nu a livrat către societatea BSRL bunurile menționate în factura nr...., în condițiile în care, din actele existente la dosarul cauzei, rezultă că în perioada 21.03.2016 – 21.12.2016 a derulat tranzacții comerciale semnificative cu acest client (...de facturi emise , în valoare totală de ... lei);

- emiterea unei alte facturi către un alt beneficiar (factura nr.... către societatea C SRL) nu garantează și nu probează faptul că este vorba de aceeași marfă facturată societății BSRL;

- numărul de factură ... nu figurează în „Situația facturi de livrare anulate” întocmită de petentă;

- nu au fost prezentate corecțiile pentru decontul de TVA întocmit de societatea BSRL pentru luna decembrie 2016 și nici Declarație rectificativă - cod 394 pentru aceeași perioadă.

Referitor la afirmația petentei din contestație potrivit căreia a prezentat organelor fiscale adresa nr. ... emisă de societatea BSRL, prin care aceasta arată că factura nr. ... a fost înregistrată în mod eronat în evidențele contabile și fiscale ale societății și că va proceda la corectarea acestora, nu are relevanță în soluționarea contestației, întrucât , deși datată 10.05.2019, deci în interiorul perioadei de inspecție fiscală (04.03.2019-21.06.2019), nu este înregistrată la organul fiscal teritorial, având în acest caz doar valoare declarativă, iar până la finalizarea inspecției fiscale nu au fost prezentate corecțiile pe care societatea BSRL a declarat că “se vor evidenția în cursul lunii aprilie în contabilitate”, termenul de depunere a declarațiilor lunii aprilie fiind 25 mai 2019.

În ceea ce privește reflectarea în declarațiile fiscale a TVA colectată aferentă unor facturi anulate, **în drept** sunt aplicabile prevederile OPANAF nr. 3.769/ 2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile

efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, secțiunea I:

“1. Alte informații

Acest cartuș conține:

2.1. contribuabilii vor completa plaja de facturi alocate prin decizie internă scrisă conform prevederilor legale în vigoare privind documentele financiar-contabile; se exclud facturile alocate pentru operațiunile intracomunitare cu bunuri și servicii, import/export de bunuri și operațiuni neimpozabile în România;

*2.2. număr total de facturi emise în perioada de raportare prevăzută la art. 322 din Codul fiscal, de la seria nr. .../la seria nr. ..., din care:
(...)*

2.2.2. seria și numărul facturilor anulate; factura anulată reprezintă factura emisă de persoana impozabilă, netransmisă beneficiarului, operațiunile înscrise în aceasta nefiind înregistrate în contabilitatea persoanei impozabile;

Nici în acest sens petenta nu a făcut dovada că a respectat prevederile legale antecitate, neprezentând copie după declarația 394 completată conform celor de mai sus, întocmită la luna noiembrie sau decembrie 2016.

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1) și art.321 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal , care precizează:

“ART. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile...”

ART. 321 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”,

se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, aferent facturii nr.... emisă de petentă către societatea BSRL și neanulată.

Pe cale de consecință, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul în care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.**

2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de ... lei aferentă unor facturi de avans emise în anul 2016 de societatea ASRL Ișalnița

În fapt, în 27.05.2016 și 10.07.2016, societatea ASRL emite către societatea XSRL un număr de 2 (două) facturi în valoare totală de ... lei și respectiv ... lei reprezentând „avans marfă”, pentru care petenta deduce TVA în sumă totală de ... lei.

Înregistrarea în contabilitatea petentei a acestor facturi vizează conturile 409 analitic și 411 analitic, după cum urmează:

4094 „Furnizori-debitori” = 411.87 „Clienți” analitic A ... lei

4426 “TVA deductibilă” = 411.87 „Clienți” analitic A ... lei

Prin efectuarea articolelor contabile sus menționate, petenta a compensat suma totală de ... lei pe care o datora societății ASRL în calitate de furnizor ,ca urmare a celor două facturi emise, cu aceeași sumă din soldul rămas la acea dată de încasat de la societatea ASRL în calitate de client.

În data de 03.05.2016 și 10.07.2016, societatea ASRL emite 2 bilete la ordin, nr.... și ..., prin care se obligă să plătească către societatea XSRL, la ordinul acesteia, suma de ... lei și respectiv suma de ... lei.

Înregistrarea în contabilitatea petentei a acestor facturi vizează conturile 5113 și 411 analitic, după cum urmează:

5113 „Efecte de încasat” = 411 „Clienți” analitic A ... lei

5113 „Efecte de încasat” = 411 „Clienți” analitic A - ... lei

Prin efectuarea articolelor contabile sus menționate rezultă că în fapt nu a avut loc nicio încasare și nicio plată, cele doua operațiuni anulându-se reciproc.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că cele doua bilete la ordin emise de ASRL pentru compensarea unor datorii reciproce în relația cu Xnu pot produce efecte deoarece :

- XSRL trebuia să emită biletele la ordin și să se angajeze că va achita la ordinul ASRL sumele facturate ca avans;

- pe biletele la ordin emise de A(care trebuia să încaseze contravaloarea facturilor de avans), s-a prevăzut că se va achita la ordinul X(care trebuia să achite, nu să încaseze contravaloarea facturilor de avans) suma totală de ... lei și că plata va fi girată de X către A;

- cele doua bilete la ordin nu au fost introduse în circuitul bancar și nu au fost încasate niciodată în conturile curente ale societății ASRL.

Toate aceste operațiuni au avut ca și scop compensarea obligațiilor reciproce , însă nici XSRL si nici ASRL nu au făcut dovada că au respectat prevederile legale în vigoare la acea data (mai si iulie 2016) referitoare la procedura de compensare. Astfel, ASRL nu a mai emis către XSRL Petroșani nicio factură de livrare marfă, prin care să storneze facturile de avans și să factureze contravaloarea unor mărfuri livrate efectiv.

Pe cale de consecință, tranzacțiile reflectate în cele două facturi de avans în baza cărora Xa dedus TVA în sumă de ... lei au fost incerte și nu s-a acordat drept de deducere pentru această sumă.

Prin contestație, petenta susține că prin emiterea biletelor la ordin de către ASRL , aceasta stinge o creanță în sumă totală de ... lei pe care o are XSRL asupra lui ASRL, înregistrându-se în contabilitate stingerea creanței (creditarea contului de clienți - cont 411) concomitent cu înregistrarea în activele sale a biletelor la ordin de încasat (debitarea contului 5311 - Efecte de încasat).

De asemenea, prin emiterea facturilor de avans nr. ... și ... de către ASRL , petenta are o datorie de plată către acest furnizor în sumă totală de ... lei, dar în același timp are și un efect de încasat de la emitent (ASRL) în sumă egală cu datoria de plată.

Pentru stingerea obligațiilor reciproce, petenta a girat cele două bilete la ordin (nr. ... și ...) în favoarea emitentului, bilete la ordin pe care emitentul nu le-a depus la bancă. Prin acest mecanism al girării biletului la ordin, s-au stins obligațiile reciproce în sumă de ... lei, respectiv petenta a plătit prin biletul la ordin datoria și nu mai are obligația de plată a datoriei către ASRL și nici dreptul de încasare a acestei sume.

Petenta susține că a stins obligațiile pe care le-a avut față de societatea ASRL prin plată cu bilet la ordin și nu prin compensare, stingerea obligațiilor reciproce realizându-se prin girarea biletelor la ordin către emitent și nu prin mecanismul compensării prevăzut de OG 77/1999 cu modificările și completările ulterioare .

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deduce a TVA aferentă avansurilor achitate în condițiile în care livrarea nu a mai avut loc, petenta susține că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza art. 297 alin. 1) și alin 4) lit. a) Cod fiscal, respectiv pentru achiziții destinate unor operațiuni taxabile, iar deducerea taxei s-a exercitat la data exigibilității taxei, respectiv la data facturii de avans. De asemenea, invocă jurisprudența CJUE și anume cauzele C-660/16 Finanzamt Dachau împotriva Achim Kollross și C-661/16 Finanzamt Goppingen împotriva Erich Wirtl, în care CJUE a hotărât că dreptul de deducere a TVA aferente plății unui avans pentru o achiziție care nu mai are loc nu poate fi refuzat beneficiarului, dacă acesta nu mai poate recupera contravaloarea achiziției de la furnizor.

a) Referitor la compensarea obligațiilor între societatea ASRL și societatea petentă XSRL prin bilete la ordin girate

În drept, în ceea ce privește modul de utilizare al biletelor la ordin nr. ... și ... emise de societatea ASRL către societatea petentă XSRL, sunt incidente prevederile Legii nr. 58/1934 asupra cambiei și biletului la ordin, potrivit cărora:

"Biletul la ordin cuprinde următoarele:

1) denumirea de bilet la ordin trecută în insuși textul titlului și exprimată în limba întrebuintată pentru redactarea acestui titlu;

2) promisiunea neconditionată de a plăti o sumă determinată;

3) aratarea scadentei;

4) aratarea locului unde plata trebuie făcută;

5) numele aceluia caruia sau la ordinul caruia plata trebuie făcută;

6) aratarea datei și a locului emiterii;

7) semnatura emitentului, respectiv semnatura olografa a persoanei fizice având calitatea de emitent sau, după caz, a reprezentantului legal ori a împuternicitului emitentului, persoana fizică, persoana juridică sau entitate care utilizează astfel de instrumente;

8) numele emitentului, respectiv numele și prenumele, în clar, ale persoanei fizice sau denumirea persoanei juridice ori a entității care se obligă. În cazul în care numele emitentului depășește spațiul alocat pe titlu, se vor înscrie pe biletul la ordin primele caractere din numele și prenumele, respectiv din denumirea emitentului, în limita spațiului special alocat, fără ca prin aceasta să se atragă nulitatea biletului la ordin;

9) codul emitentului, respectiv un număr unic de identificare preluat din documentele de identificare sau de înregistrare ale emitentului".

Așadar, biletul la ordin este un înscris prin care o persoană numită emitent se obligă să plătească o sumă de bani la scadența numită

beneficiar sau la ordinul acesteia, cu alte cuvinte este reprezentată un document de plată și nu un document de compensare.

Conform Legii nr. 58/1934 asupra cambiei și biletului la ordin, biletul la ordin este un titlu de credit autonom față de raportul juridic din care a luat naștere.

În acest sens, articolul 104 pct. 2 din Legea nr. 58/1934 prevede că biletul la ordin cuprinde promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată, iar în lipsa acestei mențiuni, art. 105 din același act normativ dispune că titlul nu va fi socotit bilet la ordin.

De aici rezultă că **promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată este o entitate juridică care are propria autonomie** și, de aceea, nu poate fi influențată de neregularitățile suportului său fizic, biletul la ordin; în schimb, biletul la ordin, ca titlu executoriu, este dependent de promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată (art. 105 din Legea nr. 58/1934). Ca urmare, promisiunea și efectul său pot fi dovedite și cu alte înscrisuri preconstituite decât biletul la ordin.

Cu alte cuvinte, promisiunea este principalul, iar biletul la ordin este accesoriul.

În raport cu acest cadru, **motivul care îl determină pe emitentul biletului la ordin să promită plata unei sume determinate poate consta în garantarea executării unui raport juridic obligational, preexistent sau viitor.**

Această soluție este susținută de Codul civil, care prevede că toate actele juridice unilaterale, între care și promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată, tind spre o cauză sau un motiv ce le justifică existența (art. 1325 Cod civil coroborat cu art. 1235 Cod civil).

Pe cale de consecință, biletul la ordin, ca accesoriu al promisiunii, poate fi emis în scopul de garantare a executării unui raport juridic obligational preexistent sau viitor.

Prin art. 106 din Legea nr. 58/1934, promisiunea necondiționată de plată a unei sume determinate beneficiază de un regim juridic special. Cu toate acestea, regulile speciale ale Legii nr. 58/1934 nu derogă de la regulile generale ale Codului civil în ceea ce privește trăsătura de act juridic cauzal, atribuită actelor juridice unilaterale în temeiul art. 1325 Cod civil coroborat cu art. 1235 Cod civil.

Pe cale de consecință, promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată este un act juridic cauzal și în reglementarea specială a Legii nr. 58/1934.

În concluzie, biletul la ordin, care atestă promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată, poate fi emis cu titlu de

garanție, dar rămâne și un titlu de valoare datorită naturii economice a raportului obligațional pe care îl constată, în concret plata unei sume de bani.

Referitor la modul de utilizare a biletelor la ordin , prin Norma-cadru nr. 6 / 08.03.1994 privind comerțul făcut de societățile bancare și celelalte societăți de credit, cu cambii și bilete la ordin, pe baza Legii nr. 58/1934 asupra cambiei și biletului la ordin, modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 11/1993, aprobată și modificată prin Legea nr. 83/1994 , se precizează următoarele aspecte:

"Pct. 499. - În cazul emiterii unui bilet la ordin, emitentul (subscriitorul) debitor se obligă în mod necondiționat să plătească o sumă de bani.

Pct. 500. - În ceea ce privește promisiunea de plată, Banca Națională a României și societățile bancare vor aplica dispozițiile pct. 15-17, pct. 19 și pct. 20 din prezentele norme-cadru.

Pct. 501. - Promisiunea de plată neputând comporta nici condiție suspensivă, nici condiție rezolutorie, ceea ce ar putea afecta încrederea purtătorului în calitatea biletului la ordin, Banca Națională a României și societățile bancare nu vor accepta decât bilete la ordin cuprinzând formulele: "voi plăti..." sau "mă oblig să plătesc..."

Pct. 502. - În ceea ce privește scadența, Banca Națională a României și societățile bancare vor aplica dispozițiile pct. 26 din prezentele norme-cadru.

Pct. 503. - Banca Națională a României și societățile bancare nu vor accepta în operațiunile lor decât bilete la ordin care au indicat scadența pe fața titlului, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 105 din Legea asupra cambiei și biletului la ordin.

Pct. 504. - În ceea ce privește locul plății, Banca Națională a României și societățile bancare vor aplica dispozițiile pct. 27 și pct. 28 din prezentele norme-cadru.

Pct. 505. - În ceea ce privește numele beneficiarului sau purtătorului biletului la ordin, Banca Națională a României și societățile bancare vor aplica dispozițiile pct. 29 și pct. 73 din prezentele norme-cadru.

Pct. 506. - În ceea ce privește data și locul emiterii biletului la ordin, Banca Națională a României și societățile bancare vor aplica dispozițiile pct. 30-33 din prezentele norme-cadru.

Pct. 507. - În ceea ce privește semnătura emitentului biletului la ordin, Banca Națională a României și societățile bancare vor aplica dispozițiile pct. 34-37 din prezentele norme-cadru"

[...]

Pct. 510. - In ceea ce priveste biletul la ordin, Banca Nationala a Romaniei si societatile bancare vor aplica toate dispozitiile prezentelor norme-cadru cuprinse in pct. ...80-147 (privind girul)...,

Pct. 80. - Cambia cuprinzand sau nu mentiunea "la ordin" pot circula prin gir.

Pct. 81. - **Girul este un act prin care posesorul titlului, numit girant, transfera altei persoane, numita giratar, printr-o declaratie scrisa si subscria pe titlu odata cu predarea acestuia, toate drepturile decurgand din titlul astfel redactat si completat.**

Daca tragatorul a in scris in cambie cuvintele: "nu la ordin", titlul este transmisibil numai in forma si cu efectele unei cesiuni de creanta ordinare.

[...]

Pct. 85. - **Declaratia cambiala, necesara transferarii titlului, este facuta de posesorul titlului care poate fi sau beneficiarul lui sau un giratar caruia girantul ii transmisese anterior titlul si care are capacitatea legala de a-l gira.**

Pct. 86. - **Mentiunile privind circulatia cambiei prin gir se fac de regula pe spatele (verso) titlului, ceea ce face ca operatiunea de girare sa mai poate si denumirea de andosare. In cadrul exprimarii scrise privind operatiunile de "girare" se va folosi exclusiv notiunea de "girare" si nu aceea de "andosare".**

[...]

Pct. 89. - Cand titlul este transmis prin girul de intoarcere unui obligat principal, acesta are ca efect reunirea de catre aceeasi persoana atat a calitatii de creditor, cat si a calitatii de debitor principal.

Reuniunea prin girul de intoarcere a celor doua calitati are efect numai pana la ajungerea la scadenta a titlului destinat a circula prin gir.

[...]

Pct. 142. - **Girantul este supus, in acest fel de gir, tuturor exceptiilor opozabile girantului. Girantul garanteaza numai existenta creantei nu si plata sumei cambiale, fiindca nu-si poate asuma raspunderea de a se obliga solidar pentru un debitor care nu si-a respectat obligatiile."**

Din cele prezentate se reține că girul este un act prin care posesorul titlului, numit girant, transfera altei persoane numita giratar, printr-o declaratie scrisa si subscria pe titlu odata cu predarea acesteia, toate drepturile care decurg din titlul astfel redactat si completat. Totodată, **girul este o semnatura pe un bilet la ordin prin care proprietarul**

titlului dispune plata sumei prevazute in document catre o anumita persoana si la o anumita data, prin girare garantându-se plata datoriei catre creditor.

Girul este neconditionat si priveste intreaga valoare a biletului la ordin sau cambiei. Giratarul dobandeste toate drepturile detinute anterior de girant.

Girarii sunt persoane care se angajeaza sa plateasca datoriile scadente ale unui tert, in cazul in care acesta din urma este incapabil sa le achite. Girantii unui bilet la ordin sau a unei cambii sunt solidari raspunzatori de acceptarea si plata la scadenta a acestuia.

Se reține, așadar, că mecanismul de girare al unui bilet la ordin presupune **respectarea anumitor condiții atât de formă**, cu referire la întocmirea corectă a biletului la ordin prin înscrierea pe verso a biletului la ordin a mențiunii că acesta circulă prin gir, mențiune constând în declarația scrisă și subscrisă pe titlu odata cu predarea acestuia, toate drepturile decurgând din titlul astfel redactat și completat, **cât și a condițiilor de fond**, în ceea ce privește natura economică a raportului obligațional pe care îl constată, în concret plata unei sume de bani.

Din analiza celor două bilete la ordin nr. ... și ... emise de societatea ASRL către societatea petentă XSRL , existente în copie la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- **biletul la ordin nr. ...** a fost emis de societatea ASRL către societatea petentă XSRL în **data de 03.05.2016**, cu scadență în 27.05.2016, prin care societatea emitentă se obligă să plătească către petentă suma de ... lei **reprezentând c/valoarea facturii nr....** emisă tot de societatea ASRL către societatea petentă X, cu titlu de “avans marfă”. Potrivit mențiunilor de pe biletul la ordin, la aceeași dată de 27.05.2016 societatea petentă XSRL girează biletul la ordin nr. ... emis de societatea ASRL ,în favoarea acesteia, **fără a respecta condițiile de formă privind girarea unui bilet la ordin mai-sus prezentate**, considerând astfel că între cele două entități nu mai există nicio obligație care decurge din raportul contractual încheiat.Cu alte cuvinte, deși societatea ASRL emite către societatea petentă XSRL o factură pentru care are o creanță de încasat în valoare de ... lei, aceeași societatea emitentă a facturii emite un bilet la ordin prin care se obligă să achite clientului suma de ... lei, iar acesta îl girează în favoarea sa, **nefiind astfel respectate nici condițiile de fond** în ceea ce privește natura economică a raportului obligațional pe care îl constată.

Mai mult, **biletul la ordin nr. ...a fost emis** de societatea ASRL către societatea petentă XSRL **în data de 03.05.2016**, cu scadență în

27.05.2016, **în condițiile în care factura care dă naștere raportului obligațional între cele două entități este emisă de societatea ASRL la data de 27.05.2016;**

- **biletul la ordin nr. ...** a fost emis de societatea ASRL către societatea petentă XSRL în **data de 10.07.2016**, cu scadență în 22.07.2016, prin care societatea emitentă se obligă să plătească către petentă suma de ... lei **reprezentând c/valoarea facturii nr....** emisă tot de societatea ASRL către societatea petentă X, cu titlu de "avans marfă". Potrivit mențiunilor de pe biletul la ordin, la data de 25.07.2016 societatea petentă XSRL girează biletul la ordin nr. ... emis de societatea ASRL, în favoarea acesteia, **fără a respecta condițiile de formă privind girarea unui bilet la ordin mai-sus prezentate**, considerând astfel că între cele două entități nu mai există nicio obligație care decurge din raportul contractual încheiat.

Potrivit pct. 89 din Norma cadru nr. 6 / 08.03.1994 a BNR antecitată, cand titlul este transmis prin girul de intoarcere unui obligat principal, acesta are ca efect reunirea de catre aceeasi persoana atat a calitatii de creditor, cat si a calitatii de debitor principal. **Reuniunea prin girul de intoarcere a celor doua calitati are efect însă numai pana la ajungerea la scadenta a titlului destinat a circula prin gir.**

Or în speță, scadența biletului la ordin este 22.07.2016, iar girul se efectuează în 25.07.2016.

Cu alte cuvinte, deși societatea ASRL emite către societatea petentă XSRL o factură pentru care are o creanță de încasat în valoare de ... lei, aceeași societatea emitentă a facturii emite un bilet la ordin prin care se obligă să achite clientului suma de ... lei, iar acesta îl girează în favoarea sa, **nefiind astfel respectate nici condițiile de fond** în ceea ce privește natura economică a raportului obligațional pe care îl constată.

Cele două bilete la ordin nu au tranzitat conturile bancare ale societății ASRL și societății petente XSRL, nefiind introduse în circuitul bancar.

Potrivit art.1615 din Noul Cod civil, obligațiile contractuale se sting prin plată, compensație, confuziune, remitere de datorie, imposibilitate fortuită de executare, precum și în alte moduri expres prevăzute de lege. În ceea ce privește plata, se constată că legiuitorul a considerat că **plata reprezintă, în principal, o modalitate de executare firească a obligațiilor, în sensul în care obligația se stinge prin obținerea prestației datorate de debitor.**

Deși art.163 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală stabilește că "*plățile către organul fiscal se efectuează prin intermediul*

băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.”, extrapolând putem spune că noțiunea de plată nu poate fi atribuită decât operațiunilor derulate prin instituțiile specializate și autorizate să deruleze astfel de operațiuni.

Sușinerile petentei din contestație referitoare la stingerea PRIN PLATĂ a obligațiilor către societatea ASRL, rezultate din emiterea facturilor de avans nr. ... și ... în sumă totală de ... lei, se referă la faptul că:

“...plata datoriilor subscrisei către ASRL s-a efectuat prin intermediul instrumentelor de plată de tipul biletului la ordin.”

“...biletul la ordin nu a mai tranzitat conturile bancare, dar acest lucru nu înseamnă că obligația nu a fost stinsă prin plata cu instrumente monetare de tipul biletului la ordin. “

“...facturile de avans nr. ... și ... emise de societatea ASRL au fost plătite prin intermediul biletelor la ordin nr. ... (girat în data de 27.05.2016) și nr. ... (girat în data de 25.07.2016) utilizând mecanismul girării biletelor la ordin. “

Din considerentele prezentate anterior, dar și din propriile susțineri ale petentei, se reține că **suma totală de ... lei**, reprezentând c/valoarea facturilor de avans nr. ... și ... emise de societatea ASRL către societatea XSRL și pentru care furnizorul-emitent al facturilor a emis și cele două bilete la ordin (nr. ... și ...), nu a tranzitat conturile bancare, biletele la ordin au circulat numai între cele două unități, nu au fost introduse în circuitul bancar și nu au fost încasate niciodată în conturile curente ale societății ASRL.

Așadar, din perspectiva modalității de stingere a obligațiilor reciproce prin plată, se constată că afirmațiile antecitate ale petentei nu reflectă realitatea, întrucât petenta consideră mecanismul girării biletelor la ordin ca fiind o modalitate de plată și nu una de stingere a obligațiilor, lucru contrazis de argumentația prezentată.

Potrivit dispozițiilor cu caracter general prevăzute la art. 1616 - 1623 din Noul Cod civil, compensația presupune ca datoriile reciproce se sting până la concurența celei mai mici dintre ele. Așadar, în vederea realizării acesteia nu este necesară efectuarea vreunei plăți.

În ceea ce privește procedura efectivă de realizare a compensării dintre persoane juridice române, cadrul legal care reglementează mecanismele concrete de realizare și documentele corespunzătoare este reprezentat de OUG nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 211/2001, cu modificările ulterioare, și ale Hotărârii Guvernului nr.685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor

nerambursate la scadentă ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadentă ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare.

Dispozițiile exprese ale art. 3 din HG nr. 685/1999 prevăd că începând cu data de 1 noiembrie 1999, se interzice utilizarea altor documente de compensare în afara celor prevăzute în regulamentul de compensare. De asemenea, de la aceeași dată, pentru facturi cu valori mai mari de ... lei, compensarea datoriilor neplătite la termenele scadente se va realiza numai în conformitate cu prevederile regulamentului de compensare aprobat prin prezenta hotărâre, iar pentru suma reprezentând contravaloarea facturilor mai mici de ... lei, inclusiv compensarea reciprocă între contribuabili, persoane juridice, se poate efectua și în afara cadrului instituțional creat de OUG nr. 77/1999, dar pe baza aceluiași formulare.

Art. 11 din Regulamentul aprobat prin HG nr. 685/1999 dispune în mod expres faptul că **ordinul de compensare reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării.**

În concluzie, sancțiunea utilizării unui alt document decât cel stabilit de reglementările invocate mai sus este de a nu se recunoaște calitatea de document justificativ a unui alt înscris care să consemneze operațiunea de compensare, cu toate consecințele care decurg din aceasta.

În drept, la pct.25 alin. (9) lit.a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea articolului 282 din Codul fiscal, se prevăd următoarele:

“ (9) În cazul compensării datoriilor aferente unor facturi pentru livrări de bunuri/prestări de servicii se consideră că furnizorul/prestatorul a încasat, respectiv beneficiarul a plătit contravaloarea bunurilor/serviciilor, la data la care se sting total sau parțial datoriile, respectiv :

a) în cazul compensărilor între persoane juridice, la data compensării realizate conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 211/2001, cu modificările ulterioare, și ale Hotărârii Guvernului nr.685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadentă ale contribuabililor, persoane juridice, în

vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare;”

Mai mult, deși în cele două contracte de vânzare cu plata în avans, încheiate între societatea ASRL, în calitate de furnizor și societatea XSRL, în calitate de client, s-a stipulat ca livrarile de marfuri se vor face în termen de 90 de zile calendaristice de la data girului biletelor la ordin, livrarea marfurilor nu a mai avut loc, societatea ASRL intrând în procedura insolvenței în data de 27.09.2016, în prezent fiind în faliment începând cu data de 11.04.2017.

În lumina argumentelor prezentate și având în vedere nerespectarea prevederilor legale citate, se reține că **nu pot fi luate în considerare compensările efectuate în contabilitatea proprie de societatea petentă XSRL**, în valoare totală de ... lei, prin care au fost stinse datoriile de plată de aceeași valoare pe relația cu societatea ASRL în calitate de furnizor.

În acest sens sunt și prevederile OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care precizează că toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, **pe bază de documente justificative**, iar contabilizarea și **prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției** sau al angajamentului în cauză:

“ SECȚIUNEA 2.4

Principii generale de raportare financiară

56. - (1) *Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.*

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

(3) Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

În situația de la alin. (3), în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.

(4) În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu

înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

57. - (1) **Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.”

b) Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă ... lei pentru neîndeplinirea condițiilor legale

În fapt, prin operațiunile de compensare efectuate în evidența contabilă, societatea petentă XSRL consideră că, facturile de avans nr. ... și ... emise de societatea ASRL acoperă o tranzacție bilaterală cu conținut economic, că au fost achitate către societatea ASRL în calitate de emitent al facturilor și furnizor, au fost declarate în declarațiile fiscale, motive care o îndreptățesc să beneficieze de dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrisă în cele două facturi.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VII-Taxa pe valoarea adăugată din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, după cum urmează:

„Art.280 :

(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.326](#) alin. (1).*

Art.281 *Faptul generator pentru livrări de bunuri si prestări de servicii*

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

Art. 282:

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

(2) *Prin excepție 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. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora ”

[...]

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

a) *operațiuni taxabile;*

Art.299

(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 ori 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. 319.](#)”*

Așadar:

- legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a condițiilor de formă (existența unor facturi de avans în cazul de față), cât și a condițiilor de fond, respectiv legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achizițiile de bunuri /prestările de servicii și utilizarea lor ulterioară propriu zisă ;

- simpla prezentare a unor facturi emise pe numele unei persoane juridice înregistrată în scopuri de TVA nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunurilor/prestărilor înscrise în acele facturi, situație în care cel ce deduce TVA trebuie să dovedească că bunurile au fost achiziționate pentru desfășurarea unei activități economice care să contribuie la realizarea de operațiuni taxabile ;

- societatea ASRL nu a mai emis către societatea petentă XSRL Petrosani nicio factură de livrare marfă, prin care, în primul rând să

storneze facturile de avans și apoi să factureze contravaloarea unor mărfuri livrate efectiv;

- deși prin contestație petenta susține că îi sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit a) din Cod fiscal, considerând că exigibilitatea taxei a intervenit la data emiterii facturii de avans, precizăm faptul că facturile de avans nu au fost urmate de livrarea efectivă a mărfurilor nici în intervalul de timp de 90 de zile prevăzut în contractele de cumpărare cu plata în avans încheiate între cele două entități, și nici până la data soluționării contestației, întrucât nu au fost prezentate facturi de livrare prin care să se ateste finalizarea livrării de marfă pentru care au fost emise de către societatea ASRL facturile de avans .

În lumina celor prezentate mai sus, se constată că susținerea petentei referitoare la faptul că *„la data la care am dedus TVA aferentă celor două facturi de avans aveam în derulare un contract de vanzare - cumpărare cu plata în avans, prin care termenul de livrare era la 90 de zile de la data avansului. Astfel, la data deducerii TVA aferentă avansului nu era împlinit termenul de 90 de zile pentru livrarea bunurilor. Mai mult, la data deducerii avansului nu aveam cunoștință de faptul că furnizorul va intra în insolvență și nu va mai onora contractul”* nu este una veridică din următoarele motive:

- la data emiterii primului bilet la ordin de către societatea ASRL, respectiv în 03.05.2016, această entitate, în calitate de client al societății petente XSRL avea de achitat către aceasta suma de ... lei;

- Banca Transilvania a refuzat la plată, până la data de 03.05.2016, un număr de 18 bilete la ordin emise de societatea ASRL în favoarea societății petente XSRL, deoarece nu exista disponibil în contul curent al societății ASRL;

- la data de 20.05.2016 pe rolul Judecătorei ... erau înregistrate un număr de 5 dosare prin care societatea petentă XSRL a solicitat executarea silită a unor bilete la ordin emise de societatea ASRL ...

Concluzia firească este aceea că petenta , fiind implicată în litigii comerciale în vederea recuperării creanțelor avute asupra societății ASRL, avea cunoștință despre dificultățile financiare majore prin care trecea SC ASRL, astfel că în speță se poate vorbi despre o practică a petentei în scopul obținerii unui avantaj fiscal.

În acest sens s-a pronunțat și CJUE , unde în Cauza **C-273/18**, s-a dispus:

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Articolul 168 – Lanț de livrări de bunuri – Refuzul dreptului de deducere pentru motivul existenței acestui lanț – Obligația

autorității fiscale competente de a stabili existența unei practici abuzive.(...)

31. Având în vedere că din decizia de trimitere reiese că prezenta cauză principală nu privește un caz de fraudă în materie de TVA, ci o potențială practică abuzivă, întrebarea instanței de trimitere trebuie înțeleasă în sensul că urmărește în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că pentru a se refuza dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, circumstanța că o achiziție de bunuri a avut loc după un lanț de operațiuni succesive de vânzare între mai multe persoane și că persoana impozabilă a intrat în posesia bunurilor în discuție în antrepozitul unei persoane care făcea parte din acest lanț, alta decât persoana care figurează pe factură ca furnizor, este suficientă, în sine, pentru a se constata existența unei practici abuzive a persoanei impozabile sau a celorlalte persoane participante la lanțul menționat sau este necesar să se stabilească și care este avantajul fiscal necuvenit de care ar fi beneficiat persoana impozabilă sau celelalte persoane. (...)

35. Curtea a statuat că, **pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesară întrunirea a două condiții, mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal** (Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36 și jurisprudența citată).(...)

37. În speță, din decizia de trimitere reiese că VID nici nu a stabilit care este, în cauza principală, **avantajul fiscal necuvenit** de care ar fi beneficiat Kuršu zeme și nici nu a identificat eventualele avantaje fiscale necuvenite obținute de celelalte societăți care au participat la lanțul de operațiuni succesive de vânzare a bunurilor în cauză, pentru a verifica dacă obiectivul real al acestor operațiuni consta doar în obținerea unui avantaj fiscal necuvenit. În consecință, trebuie să se considere că simpla existență a unui lanț de operațiuni și faptul că Kuršu zeme a intrat fizic în posesia bunurilor în cauză în antrepozitul Baltfisher fără să le primească efectiv de la societatea care figurează pe factură ca furnizor al acestor bunuri, mai precis KF Prema, nu poate, după cum a constatat instanța de

trimitere, să justifice, în sine, concluzia conform căreia Kuršu zeme nu ar fi achiziționat bunurile în cauză de la KF Prema, astfel încât operațiunea realizată între aceste două societăți nu ar fi avut loc.

38. Având în vedere aceste considerații, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care autoritatea fiscală competentă nu a prezentat niciun element de probă care să facă dovada existenței unei practici abuzive, dreptul de deducere nu poate fi refuzat persoanei impozabile.”

În lumina considerentelor exprimate de CJUE în cauza din care am citat, se reține că întreaga operațiune desfășurată între ASRL în calitate de emitent al celor două facturi și în același timp emitent al celor două bilete la ordin, și XSRL, în calitate de client, beneficiar al biletelor la ordin și girant al acestora către giratarul ASRL, a avut drept scop obținerea unui avantaj fiscal de către petentă, rezultat din dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în facturile emise de ASRL cu titlu de “avans marfă”, din următoarele rațiuni:

- cele două facturi de avans nu au fost achitate, nu au fost urmate de livrări de mărfuri și petenta nu poate face dovada că deducerea TVA înscrisă în cele două facturi de avans s-a efectuat în folosul operațiunilor taxabile și nici în beneficiul XSRL;

- în cronologia faptelor, încă dinainte de 03.05.2016, data emiterii de către ASRL a primului bilet la ordin girat de XSRL pentru suma de ... lei, ASRL nu mai putea să desfășoare o activitate economică viabilă, neputând să își achite c/valoarea facturilor de livrare emise de X, la care soldul contului 411 « Clienti interni » analitic A la 30.06.2016 era de ... lei ;

- cele două bilete la ordin nu au intrat în circuitul bancar, nu au fost decontate de bancă și au fost întocmite doar în vederea efectuării unor înregistrări în evidența contabilă de natura compensării datoriilor reciproce între cele două societăți, în sensul că cele două facturi de avans au fost achitate către ASRL, fapt pe baza căruia societatea XSRL a beneficiat de dreptul de a deduce TVA în sumă de ... lei înscrisă în ele.

Invocarea de către petentă, a cauzelor C-660/16 Finanzamt Dachau împotriva Achim Kollross și C-661/16 Finanzamt Goppingen împotriva Erich Wirtl., prin care CJUE a hotărât că dreptul de deducere a TVA aferente plății unui avans pentru o achiziție care nu mai are loc nu poate fi refuzat beneficiarului, dacă acesta nu mai poate recupera contravaloarea achiziției de la furnizor, considerând că în propria-i cauză beneficiarul avansurilor, respectiv societatea ASRL, nu a mai realizat

livrarea de bunuri pe motivul intrării în insolvență, **nu este de natură a justifica faptul că petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor de avans emise de societatea ASRL.**

În concret, petenta nu a achitat avansul cu bună credință, așa cum precizează CJUE în cele două cauze, întrucât cele două entități au folosit un mecanism de compensare cu instrumente de plată bancare, fără respectarea prevederilor legale referitoare la compensare și fără a derula operațiuni prin bancă. Și nu în ultimul rând, CJUE precizează că dreptul de deducere a TVA aferente plății unui avans pentru o achiziție care nu mai are loc nu poate fi refuzat beneficiarului, **cu excepția cazului în care beneficiarul știa sau ar fi trebuit să știe că achiziția respectivă este incertă**, situație pe care am argumentat-o în cele ce preced.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...).

Astfel, textul de lege consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre petentă și furnizorul său, respectiv societatea ASRL.

În considerarea celor prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele

prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ...lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... privind suma de ...2 lei reprezentând :

- TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea **XSRL** cu sediul în municipiul Petroșani, ...
- DGRFP Timișoara – A.J.F.P Hunedoara-Inspekția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL