

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI SUCEAVA**

**DECIZIA NR. 23**

din 27.03.2007

privind soluționarea contestației formulate de către  
**S.C. ....S.R.L. ....**, înregistrată la  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. ..../09.02.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. ..../25.01.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ..../09.02.2007, asupra contestației depuse de S.C. ....S.R.L., având domiciliul fiscal în localitatea ....., județul Suceava.

Societatea contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. ..../04.12.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr. ..../04.12.2006, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de ....lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. ....S.R.L., cu domiciliul fiscal în localitatea ....., contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. ..../04.12.2006 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..../04.12.2006, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma de ....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

Contestatoarea precizează că avizul de însoțire a mărfii nr. ..../11.09.2006 reprezentând contravaloare 591 buc. panouri lemn lamelar – refuz calitativ în valoare de ....lei către S.C. ....S.R.L. .... a fost emis pentru transportul mărfii returnate furnizorului, pentru care acesta a emis facturi în roșu conform art. 138

lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior datei livrării, la data constatării deficiențelor calitative ale mărfii.

Petenta precizează că avizul nr. ..../11.09.2006 a fost emis la data expedierii mărfii necorespunzătoare și poartă mențiunea „refuz calitativ” iar pentru ajustarea bazei impozabile furnizorul a emis facturi în roșu, respectiv factura nr. ..../13.09.2006 (103 buc), nr. ..../07.09.2006 (221 buc), nr. ..../28.08.2006 (209 buc) și nr. ..../09.08.2006 (58 buc), acestea fiind evidențiate în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA la data emiterii lor de către furnizor.

În susținerea cauzei, petenta invocă prevederile H.G. nr. 831/1997 și anexează la dosarul contestației copii ale facturilor de stornare respectiv facturile nr. ..../13.09.2006, nr. ..../07.09.2006, nr. ..../28.08.2006 și nr. ..../09.08.2006 și copie după avizul de însoțire a mărfii nr. ..../11.09.2006.

## **II. Prin Decizia de impunere nr. ..../04.12.2006, Activitatea de Control Fiscal Suceava a stabilit că S.C. ....S.R.L. datorează bugetului de stat suma ....lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Din verificarea efectuată pentru perioada 01.09.2006 – 30.09.2006, organele de control au constatat că societatea a emis avizul de însoțire a mărfii nr. ..../11.09.2006 reprezentând contravaloare 591 bucăți panouri lemn lamelat refuz calitativ în valoare de ....lei către S.C. ....S.R.L. .... fără a întocmi factura fiscală conform art. 155 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ....lei, în baza prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

**III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma contestată de ....lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, cauza supusă soluționării este dacă organul competent se poate pronunța asupra corectitudinii stabilirii acestei sume în condițiile în care petenta depune documente noi care nu au fost analizate de organul de control.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, pentru perioada 01.09.2006 – 30.09.2006, organul de control a constatat că S.C. ....S.R.L. a emis avizul de însoțire a mărfii nr. ..../11.09.2006, reprezentând contravaloare 591 bucăți panouri lemn lamelat - refuz calitativ în valoare de ....lei către S.C. ....S.R.L. ....

Organul de control a considerat că societatea avea obligația de a emite factura fiscală conform prevederilor art. 155, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările ulterioare și ca urmare a stabilit o

taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .....lei, aferentă valorii de .....lei (591 buc. x ..... lei/buc.).

Taxa pe valoare adăugată suplimentară a fost stabilită în baza prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările ulterioare.

În data de 22.03.2006, petenta depune la dosarul cauzei copii ale unor documente, respectiv facturi și avize de însoțire a mărfii, înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ..../22.03.2006.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 138** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, care prevede:

**ART. 138**

**„Ajustarea bazei de impozitare**

**Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:**

[...]

**b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;**

[...]"

și ale **pct. 23** din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

**„Norme metodologice:**

**23. (1) Ajustarea bazei de impozitare prevăzută de art. 138 din Codul fiscal este efectuată de furnizori/prestatori și se realizează potrivit prevederilor art. 160 alin. (2) din Codul fiscal. Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial potrivit prevederilor pct. 50 alin. (6), numai pentru operațiunile de la art. 138 lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal.”**

Referitor la corectarea documentelor, la **art. 160** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se menționează:

**ART. 160**

**„Corectarea documentelor**

[...]

**(2) În situațiile prevăzute la art. 138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi**

**preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea. Pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. d), beneficiarii nu au obligația ajustării taxei deductibile.”**

În ceea ce privește întocmirea și utilizarea avizului de însoțire a mărfii, sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, unde, în Anexa 1A, se precizează:

**„AVIZ DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII**

**1. Servește ca:**

- **document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;**
- **document ce stă la baza întocmirii facturii;**
- **dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;**
- **document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului.**

**2. Se întocmește în trei exemplare de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, făcându-se mențiunea "Urmează factura".**

**În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități patrimoniale dispersate teritorial, avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură".**

**Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.**

**Pe avizul de însoțire a mărfii, emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți sau pentru vânzare în regim de consignație, se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți" sau "Pentru vânzare în regim de consignație", după caz, etc.**

**În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.”**

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, în situația unor refuzuri calitative totale sau parțiale ale unor bunuri livrate, se procedează la ajustarea bazei de impunere, prin emiterea de către furnizor de facturi fiscale cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează, beneficiarul având obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

De asemenea, din prevederile legale menționate mai sus rezultă că avizul de însoțire a mărfii servește ca document de însoțire a mărfii pe timpul transportului și conține mențiuni privind cauzele pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

În data de 22.03.2006, petenta depune la dosarul cauzei copii ale unor facturi și ale unor avize de însoțire a mărfii, documente ce au fost înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava cu nr. ..../22.03.2006.

Din analiza acestor documente rezultă că S.C. ....S.R.L. .... a achiziționat de la S.C. ....S.R.L. ...., un număr de .... bucăți panouri din lemn lamelar pentru construcții cu următoarele facturi:

- seria MMVFC nr. ..../02.08.2006, în valoare de ....lei, cu TVA în sumă de ....lei, reprezentând contravaloare 1.800 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../11.08.2006, în valoare de .... lei, cu TVA în sumă de .... lei, reprezentând contravaloare 1.200 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../24.08.2006, în valoare de .... lei, cu TVA în sumă de .... lei, reprezentând contravaloare 1.500 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../31.08.2006, în valoare de ..... lei, cu TVA în sumă de .... lei, reprezentând contravaloare 1.200 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../07.09.2006, în valoare de .... lei, cu TVA în sumă de .... lei, reprezentând contravaloare 1.350 bucăți panouri rășinoase.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că din totalul de 7.050 bucăți panouri, au fost refuzate calitativ un număr de 640 bucăți panouri pentru care furnizorul a întocmit facturi în roșu, după cum urmează:

- seria MMVFC nr. ..../09.08.2006, în valoare de .... lei, cu TVA .... lei, reprezentând storno la factura nr. ..../02.08.2006 pentru 107 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../28.08.2006, în valoare de .... lei, cu TVA .... lei, reprezentând storno la factura nr. ..../11.08.2006 pentru 88 bucăți panouri și storno la factura nr. ..../24.08.2006 pentru 121 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../09.08.2006, în valoare de .... lei, cu TVA .... lei, reprezentând storno la factura nr. ...., pentru 107 bucăți panouri;
- seria MMVFC nr. ..../09.08.2006, în valoare de .... lei, cu TVA .... lei, reprezentând storno la factura nr. ...., pentru 107 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../07.09.2006, în valoare de .... lei, cu TVA .... lei, reprezentând storno la factura nr. ..../07.09.2006, pentru 221 bucăți panouri rășinoase;
- seria MMVFC nr. ..../13.09.2006, în valoare de .... lei, cu TVA .... lei, reprezentând storno la factura nr. ..../31.08.2006, pentru 103 bucăți panouri rășinoase;

De asemenea, din documentele depuse la dosarul cauzei rezultă că pentru panourile refuzate calitativ, petenta a întocmit avizul de însoțire a mărfii nr. ..../11.09.2006 care conține mențiunea „refuz calitativ”.

Organul de control a considerat în mod eronat că pentru avizul menționat petenta avea obligația de a emite factura în termen de 5 zile, conform art. 155 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv că avizul în cauză a fost

întocmit pentru un refuz de marfă și nu pentru o livrare, S.C. ....S.R.L. având calitatea de cumpărător și nu de furnizor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru panourile refuzate calitativ de către petentă, furnizorul a procedat la ajustarea bazei impozabile prin emiterea de facturi în roșu conform prevederilor art. 138 și 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a normelor de aplicare a acestuia, aprobate prin H.G. nr. 44/2004

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că în mod eronat organul de control a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ....lei, aferentă avizului de însoțire a mărfii nr. ..../11.09.2006, diminuând astfel taxa pe valoare adăugată solicitată la rambursare.

Organul de control, în referatul cu propuneri de soluționare, face precizarea că motivația petentei că la momentul refuzului mărfii au fost emise facturi în roșu, nu a fost luată în considerare deoarece cantitățile din facturile în roșu nu corespund cu cele înscrise în avizul de însoțire întocmit pentru refuzul calitativ.

Referitor la acest aspect, organul competent în soluționarea contestației nu se poate pronunța pe motiv că, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că facturile inițiale de livrare a bunurilor, facturile de stornare și avizele de însoțire a mărfurilor au fost emise atât în august cât și în septembrie, iar perioada verificată de organul de control este 01.09.2006 – 30.09.2006.

Având în vedere că perioada verificată este 01.09.2006 – 30.09.2006, iar petenta depune la dosarul cauzei facturi și avize emise în luna august și care conțin operațiuni legate de cele din luna septembrie, aceste documente nefiind analizate de organul de control, urmează a se desființa Decizia de impunere nr. ..../04.12.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../04.12.2006.

În ceea ce privește dreptul contestatorului de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile **art. 182 alin (4), devenit 183 alin. (4)**, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, unde se precizează:

**„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

Referitor la aplicarea acestui articol, **pct. 182.1** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin **H.G. nr. 1050/2004**, precizează:

***„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de***

*soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”*

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petentul poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere cele menționate mai sus, urmează să se **desființeze Decizia de impunere nr. ..../04.12.2006**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../04.12.2006, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de ....lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reverificarea taxei pe valoarea adăugată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 186 alin. (3)** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 26.09.2005, unde se stipulează:

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

La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

*„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform **art. 185 alin. (3)** din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”*

și prevederile **pct. 12.7** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, unde se stipulează:

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

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 182 alin (4), devenit 183 alin. (4), art. 186 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, pct. 102.5 și pct. 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, se:

### **DECIDE:**

- **desființarea** Deciziei de impunere nr. ..../04.12.2005 emisă de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de ....lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.