

DECIZIA nr.651/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SCx SRL, CIF x
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS6FP, cu adresele nr. x, nr. x, nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SCx SRL**, cu sediul in x, prin x, cu sediul (domiciliul procedural ales al contribuabilei) in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS6FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, comunicata in data **07.07.2016**, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, prin care s-au stabilit obligatii de plata suplimentare in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei = impozit profit
- x lei = taxa pe valoarea adaugata.

Asa cum a precizat prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, societatea contesta:

1. - cu privire la impozitul pe profit, contesta baza de impunere in suma de x lei, fata de baza de impunere stabilita de organele de inspectie fiscala in suma de x lei (x lei - x lei reprezentand pierdere fiscala aferenta anului 2013), rezultand in impozit pe profit in suma de **x lei** (impozitul pe profit aferent unei bazei de impozitare in suma de x lei necontestat este in suma de x lei)

2. - cu privire la TVA, contesta baza de impunere in suma de x lei, rezultand TVA contestata in suma de **x lei**.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală Serviciul solutionare contestatii 2 din cadrul DGRFPB a incheiat Minuta nr. x.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SCx SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Achizitiile de marfuri de la x sunt reale.

Faptul ca furnizorii mentionati nu au declarat in perioada verificata niciun fel de tranzactie efectuata cu contestatara nu prezinta relevanta, intrucat nedeclararea tranzactiilor nu este o fapta care sa-i poata fi imputabila.

Societatea a inregistrat in evidenta contabila toate operatiunile economice efectuate, conform documentelor justificative prevazute de lege.

De asemenea, furnizorii sai au fost declarati inactivi ulterior efectuarii achizitiilor de marfuri de la acestea.

In cadrul inspectiei fiscale s-a procedat doar la o verificare sumara a obiectului principal de activitate, fara a se avea in vedere faptul ca acesti furnizori desfasoara si activitatile secundare declarate la Registrul comertului.

Faptul ca SC x SRL avea un salariat in perioada mai 2012 - octombrie 2012 al carui nume nu coincide cu numele persoanei care apare la rubrica "intocmit" de pe facturile emise si nici cu numele persoanelor cu care reprezentantul legal al contestatarei negocia achizitionarea marfurilor nu poate fi retinut, intrucat nu se are in vedere faptul ca atributia si raspunderea verificarii calitatii de salariat a unei persoane juridice nu apartine persoanelor juridice de drept privat, ci este un atribut al autoritatii publice, exercitat de ITM.

Organele de inspectie fiscala nu au facut referire la documentele de vanzare cu amanuntul a marfurilor respective catre clientii finali - persoane fizice si persoane juridice, care au platit marfurile utilizand carduri bancare sau transferuri bancare si au ridicat marfurile personal sau de la punctul de lucru al societatii sau le-au fost livrate cu societati de curierat independente, clientii semnand procesele-verbale de livrare ale marfurilor in cauza. Prin urmare, daca achizitiile sunt fictive, atunci si vanzarile sunt fictive.

2. Vanzarea efectuata in baza facturii nr. x si a contractului nr. x incheiat cu SC x SRL, in temeiul art. 1650 din Codul Civil, care prevede acordarea unui discount comercial in valoare de x lei, nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000.

Neavand pregatire juridica solida, atat echipa de inspectie fiscala, cat si reprezentantul societatii s-au aflat in eroare cu privire la calificarea juridica a contractului incheiat intre parti si cu privire la legea aplicabila acestuia.

In speta vanzarea nu a fost precedata sau insotita de publicitate si anuntata sub denumirea de lichidare, contractul incheindu-se fara a exista vreun anunt public in acest sens, motiv pentru care nu a existat o perioada pentru vanzarile de lichidare.

Vanzarea a avut ca obiect stocul general al societatii destinat vanzarii cu ridicata, cat si cu amanuntul.

In sustinerea contestatiei, societatea a anexat adresa din data de 23.09.2016, prin care fostul administrator al SC x SRL mentioneaza ca societatea vanzatoare nu a acordat nicio garantie pentru produsele vandute catre contestatara in perioada 01.01.2012 - 31.12.2013, deoarece ambele parti aveau cunostinta ca o parte dintre acestea prezentau defecte de imagine (zgarieturi pe panoul frontal datorate lipsei de ambalaj priginal) sau accesorii lipsa, fiind importate ca aparate second-hand.

In concluzie, acesta solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, prin care s-au stabilit obligatii de plata suplimentare in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei = impozit profit aferent unei baze impozabile in suma totala de x lei, desi baza de impunere este in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + (-) x lei);
- x lei = taxa pe valoarea adaugata.

Asa cum a precizat prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, societatea contesta:

2. - cu privire la impozitul pe profit, contesta baza de impunere in suma de x lei, fata de baza de impunere stabilita de organele de inspectie fiscala in suma de x lei (x lei - x lei reprezentand pierdere fiscala aferenta anului 2013), rezultand in impozit pe profit in suma de **x lei** (impozitul pe profit aferent unei bazei de impozitare in suma de x lei necontestat este in suma de x lei)

2. - cu privire la TVA, contesta baza de impunere in suma de x lei, rezultand TVA contestata in suma de **x lei**.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP au efectuat inspectia fiscala la **SCx SRL**. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, prin care s-au stabilit obligatii de plata suplimentare in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei = impozit profit aferent unei baze impozabile in suma totala de x lei desi baza de impunere este in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + (-) x lei);
- x lei = taxa pe valoarea adaugata.

Din constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x, rezulta ca diferentele stabilite provin din:

1. Referitor la impozitul pe profit in suma totala de x lei [baza impozabila in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + (-) x lei)], perioada supusa verificarii fiind 01.01.2012 - 31.12.2015:

Pentru anul 2012:

1. - x lei - diminuare venituri nejustificata;
2. - x lei - reintregirea veniturilor urmare faptului ca societatea a inregistrat si declarat la organul fiscal conform deconturilor de taxa depuse, venituri mai mari decat cele inregistrate in evidenta fiscala;
3. - x lei - cheltuieli nedeductibile aferente achizitiilor de marfuri de la x, pe motiv ca nu a fost dovedita realitatea achizitiilor de marfuri.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta anului 2012 in suma de x lei [(x + x + x) x 16%].

Pentru anul 2013:

1. x lei - reintregirea veniturilor societatii cu contravaloarea discountului comercial acordat la vanzarea de produse catre SC x SRL, pe motiv ca o mare parte din marfurile respective au fost achizitionate tot de la aceeasi societate, iar discountul respectiv nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000;
2. - x lei - cheltuieli nedeductibile aferente achizitiilor de marfuri de la SC xSRL, pe motiv ca nu a fost dovedita realitatea achizitiilor de marfuri.

Se retine ca, pentru anul 2013 societatea a declarat o pierdere fiscala in suma de x lei, drept pentru care, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta anului 2013 in suma de x lei, determinata dupa cum urmeaza:

$$\{[(x + x) - x] \times 16\%\} = x \text{ lei.}$$

Pentru anii 2014 si 2015, organele de inspectie fiscala nu au stabilit diferente suplimentare de plata reprezentand impozit pe profit.

Societatea nu contesta impozitul pe profit in suma de x lei aferent anului 2012 (baza impozabila in suma totala de $x + x = x$).

Se retine ca in mod eronat societatea a mentionat in cuprinsul adresei inregistrata la DGRFPB sub nr. x, ca suma contestata in ceea ce priveste impozitul pe profit este x lei, cata vreme, pe de-o parte prin decizia de impunere contestata a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit in suma totala de x lei, iar pe de alta parte, aceasta nu a avut in vedere faptul ca pentru anul 2013 a declarat o pierdere fiscala in suma de x lei, iar diferentele de impozit pe profit au fost determinate tinand cont de aceasta pierdere.

Prin urmare, **cuantumul impozitului pe profit contestat este suma totala de x lei**, determinat dupa cum urmeaza:

- x lei x 16% = x lei reprezentand impozit pe profit aferent anului 2012;
- $\{[(x + x) - x] \times 16\%\}$ = x lei reprezentand impozit pe profit aferent anului 2013.

2. Referitor la TVA in suma de x lei, perioada supusa verificarii fiind 01.01.2012 - 29.02.2016:

A - TVA colectata aferenta anului 2013 in suma totala de x lei:

- x lei - TVA nedeclarata de societate aferenta veniturilor inregistrate de aceasta din vanzarea marfurilor in suma de x lei;
- x lei - TVA aferenta reintregirii veniturilor societatii cu contravaloarea discountului comercial in suma de x lei, acordat la vanzarea de produse catre SC x SRL, pe motiv ca cele doua societati au relatii de afiliere, o mare parte din marfurile respective au fost achizitionate tot de la aceeasi societate, iar discountul respectiv nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000.

B - TVA nedeductibila aferenta anilor 2012 - 2013 in suma totala de x lei:

- x lei - lipsa documente justificative;
- 4. - x lei - TVA aferenta unei baze impozabile de x lei provenind din achizitiile de marfuri de la x, pe motiv ca nu a fost dovedita realitatea achizitiilor de marfuri.

Societatea **nu contesta** TVA in suma totala de x lei .

3.1 Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capat de cerere al contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S6 x, cu privire la impozitul pe profit si TVA aferente bazei impozabile in suma de x lei, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-S6 x, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. MBS6_AIF_x înaintată Parchetului de pe lângă

Tribunalul Bucuresti, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, intrucat au stabilit că societatea nu a prezentat documente justificative privind achiziționarea/livrarile de bunuri de la x, nu se cunoaste natura acestora si nu se poate determina obiectiv daca achizițiile/livrarile de bunuri sunt reale, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bucuresti, Sesizarea penală nr. MBS6_AIF_x, care vizează un prejudiciu adus bugetului de stat reprezentand impozit pe profit si TVA, aferente unei baze impozabile in suma x lei, obligatiile de plata aferente acestei baze de impunere regasindu-se in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**Art. 277.** - Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

a) **organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.**”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA aferente unei baze impozabile in suma de x lei, constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S6 x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-S6 x, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema achizițiilor analizate care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul de a diminua obligațiile fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat reprezentand impozit pe profit si TVA.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele **Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție**, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, conform Deciziei nr. 95/2011, aceeași instituție apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că AS6FP a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, Raportul de inspecție fiscală nr. F-S6 x, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **SCx SRL**, unde se consemnează obligații suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și TVA aferente unei baze de impozitare în suma de x lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, sume ce se regăsesc integral în decizia de impunere contestată.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au

fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”**

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, **numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea**, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii. [...]”

În ceea ce privește impozitul pe profit, având în vedere ca:

1. - prin Sesizarea penală nr. MBS6_AIF_x, AS6FP a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul București, cu privire la obligațiile suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și TVA aferente unei baze de impozitare în suma de x lei = x lei + x lei;
2. - pentru anul 2012, diferența de impozit pe profit **contestată** este în suma de **x lei** aferenta unei baze impozabile în suma de x lei;

3. - conform constatarilor organelor de control din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, baza impozabila aferenta anului 2013 a fost afectata de pierderea fiscala declarata de societate in suma de x lei, fiind stabilita o diferenta de impozit pe profit in suma de x lei, dupa cum urmeaza:

$$\{[(x + x) - x] \times 16\%\} = \underline{x \text{ lei}};$$

Rezulta ca, **pentru baza impozabila in suma de x lei** reprezentand reintregirea veniturilor societatii aferente anului 2013, cu contravaloarea discountului comercial acordat la vanzarea de produse catre SC x SRL, desi nu face obiectul sesizării penale, **nu se poate delimita in mod cert impozitul pe profit aferent**, intrucat in anul 2013 a fost avuta in vedere pierderea declarata de societate, fapt pentru care se va suspenda impozitul pe profit pentru întreaga sumă aferentă anului 2013 (x lei) si pentru suma contestata aferenta anului 2012 (x lei).

Având în vedere cele precizate mai sus, rezulta ca până la definitivarea laturii penale, **se va suspenda** in parte soluționarea contestației formulate de SCx SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-S6 x, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, cu privire la **impozitul pe profit in suma de x lei (x lei + x lei) si TVA in suma de x lei**, urmand a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

3.2 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru anul 2013, societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei urmare reintregirii veniturilor societatii cu contravaloarea discountului comercial in suma de x lei, acordat la vanzarea de produse catre SC x SRL, pe motiv ca o mare parte din marfurile respective au fost achizitionate tot de la aceeasi societate, iar discountul respectiv nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000.

In sustinerea contestatiei, societatea argumenteaza ca vanzarea efectuata in baza facturii nr. x si a contractului nr. x incheiat cu SC x SRL, care prevede acordarea unui discount comercial in valoare de x lei, s-a realizat in temeiul art. 1650 din Codul Civil, astfel ca nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 19 si 22 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2013:

“**Art. 137** (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) **pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a**

fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

(...) (3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.”

Norme metodologice

“19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și **nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări**. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.

“ 22. (1) Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț care nu se cuprind în baza de impozitare **trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, să fie în beneficiul clientului și să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare**.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, în cazul livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din contrapartida ce urmează a fi obținută de furnizor/prestator din partea beneficiarului, fiind precizate în mod expres situațiile în care baza de impozitare se reduce.

Totodată, în baza impozabilă a operațiunilor supuse TVA **nu se includ reducerile de preț acordate clienților**, atât cele acordate la momentul exigibilității taxei, cât și cele acordate ulterior acestui moment, **cu condiția ca acestea să nu reprezinte contrapartida remunerării unui serviciu sau unei livrări efectuate de clienți în contul furnizorilor/prestatorilor ce au acordat reducerile respective**.

De asemenea, în conformitate cu art. 155 din același act normativ, factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea sunt incluse în prețul unitar.

Mai mult, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează la pct. 51 și 254:

“8.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE

51. (...) (3) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.(...)

(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același tert, în decursul unei perioade determinate.”

“8.10.1. Venituri

254 - **Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.**”

Totodata, potrivit:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”.

- art. 6 și art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**Art. 6** - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. “

“Art. 7 – (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. In analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)”

Prin urmare, organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru anul 2013, societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei urmare reintregirii veniturilor societatii cu contravaloarea discountului comercial in suma de x lei, acordat la vanzarea de produse catre SC x SRL, pe motiv ca o mare parte din marfurile respective au fost achizitionate tot de la aceeasi societate, iar discountul respectiv nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000.

Cu privire la acest capat de cerere, la dosarul cauzei exista anexate urmatoarele documente:

I. Decizia administratorului societatii nr. x, potrivit careia:

“Avand in vedere :

- Ordonanta nr. 99/2000 republicata privind comercializarea produselor si serviciilor de plata;

- **Schimbarea profilului structurii de vanzare, respectiv suspendarea vanzarilor de produse online prin intermediul portalului x.ro,**

Decid

Art. 1 In ziua de 17 octombrie 2013 se efectueaza vanzarea produselor din Anexa din patrimoniul x SRL cu un **discount de lichidare de stoc** in procent de 89 % din pretul standard de vanzare, respectiv x lei fara TVA.”

II. In data de 15.10.2013 a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare nr. 1 intre contestatara, in calitate de vanzator si SC x SRL, in calitate de cumparator, potrivit caruia:

"2. Vanzatorul vinde si cumparatorul cumpara produse electronice.

Pretul prestabilit este conform anexei. Se va acorda un discount comercial in procent de 90% pentru achizitia lotului complet de produse oferitate."

*"6. **Calitatea marfii este conforma cu specificatiile de calitate ale producatorului**, care a fost acceptata de producator."*

*"7. **Vanzatorul se obliga sa acorde termen de garantie de 24 luni pentru produsele ce fac obiectul prezentului contract**. Termenul de remediere a oricarei defectiuni in perioada de garantie, din motive neimputabile cumparatorului, este conform cu certificatul de garantie."*

III. La contractul de mai sus exista anexate doua liste de produse, valoarea totala a produselor fiind x lei, una denumita "Oferta de produse 15.10.2013" si una, avand acelasi continut, denumita "Lista inventariere stoc 15.10.2013".

IV. In baza contractului nr. x a fost emisa factura fiscala nr. x, potrivit careia:

- valoarea totala a produselor = x lei + TVA = x lei;
- discount comercial = x lei + TVA = x lei;
- valoarea finala facturata = x lei + TVA = x lei.

V. Potrivit Notei explicative nr. x, in legatura cu reducerea de x lei acordata clientului SC x SRL, societatea a adus urmatoarele precizari:

"Documentul in baza caruia s-a acordat reducerea de x lei clientului x este Decizia interna nr. x, luata avand in vedere sistarea vanzarilor de produse prin magazinul online x.ro, conform Ordonantei nr. 99/2000 (republicata) privind comercializarea produselor si serviciilor de piata, capitolul V, art. 16 lit a si capitolul V, art. 18 lit d:

*"Art. 16. - Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:
a) **vânzări de lichidare**. (...)"*

"Art. 18 - Potrivit prezentei ordonanțe, prin vânzare de lichidare se înțelege orice vânzare precedată sau însoțită de publicitate și anunțată sub denumirea de "lichidare" și care, printr-o reducere de prețuri, are ca efect vânzarea accelerată a totalității sau numai a unei părți din stocul de produse dintr-o structură de vânzare cu amănuntul, în una dintre următoarele situații:

*(...) d) **schimbarea profilului structurii de vânzare, suspendarea sau înlocuirea unei activități comerciale desfășurate în acea structură**."*

VI. Urmare Minutei nr. x, societatea a depus in sustinerea contestatiei adresa intocmita de domnul x, administrator al x SRL in perioada 2012 - 2013, in care se mentioneaza urmatoarele aspecte:

*"societatea vanzatoare (SC x SRL) **nu a acordat nicio garantie** pentru produsele respective, deoarece ambele parti aveau cunostinta de faptul ca o parte dintre acestea **prezentau defecte de imagine** (zgarieturi pe panoul frontal datorate lipsei de ambalaj original) sau **accesorii lipsa**, intrucat erau importate ca aparate second-hand."*

Fata de cele mai sus mentionate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Cu privire la reducerea de x lei acordata clientului SC x SRL, societatea a adus argumente contradictorii, astfel:

A.

- pe de-o parte, in timpul inspectiei fiscale a sustinut ca **discountul a fost acordat in baza Deciziei interne nr. x, luata urmare sistarii vanzarilor de produse prin magazinul online x.ro, conform Ordonantei nr. 99/2000** (republicata) privind comercializarea produselor si serviciilor de piata, capitolul V, art. 16 lit a si capitolul V, art. 18 lit d si a anexat o serie de documente in acest sens (asa cum a fost aratat anterior);

- pe de alta parte, in cuprinsul contestatiei, aceasta a mentionat ca **vanzarea nu se incadreaza in prevederile OG nr. 99/2000.**

B:

- pe de-o parte, asa cum este mentionat in raportul de inspectie fiscala (pagina 3/29, pct 10 - "persoana desemnata sa reprezinte contribuabilul pe durata inspectiei fiscale este x, functie administrator (...) **cu puteri depline pe durata nelimitat**";

- pe de alta parte, in cuprinsul contestatiei, societatea invoca faptul ca sustinerile administratorului din timpul controlului sunt eronate, intrucat **acesta nu are o pregatire juridica solida.**

Se retine ca, in conditiile in care administratorul societatii nu avea pregatirea necesara pentru a asigura reprezentarea societatii in fata organului fiscal, avea dreptul, potrivit dispozitiilor art. 18 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"Art. 18 (1) In relatiile cu organul fiscal contribuabilul/plătitorul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. **Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil/plătitor să își îndeplinească personal obligațiile prevăzute de legislația fiscală,** chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2)."

Mai mult, potrivit dispozitiilor art. 71 - 73 din Legea societatilor nr. 31/1990:

"Art. 71. - (1) Administratorii care au dreptul de a reprezenta societatea nu îl pot transmite decât dacă această facultate li s-a acordat în mod expres.

"Art. 72. - Obligațiile și răspunderea administratorilor sunt reglementate de dispozițiile referitoare la mandat și de cele special prevăzute în această lege."

"Art. 73. - (1) Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru:

- a) realitatea vărsămintelor efectuate de asociați;
- b) existența reală a dividendelor plătite;
- c) existența registrelor cerute de lege și corecta lor ținere;
- d) exacta îndeplinire a hotărârilor adunărilor generale;
- e) stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea, actul constitutiv le impun."

2. Clauzele prevazute in contract sunt in contradictie cu sustinerile societatii din contestatie, astfel:

- pe de-o parte, in contractul nr. x, se mentioneaza:

“ 7. **Vanzatorul se obliga sa acorde termen de garantie** 24 luni pentru produsele ce fac obiectul prezentului contract.”

- iar pe de alta parte, in cuprinsul contestatiei, se mentioneaza:

“Bunurile respective (electronice si electrocasnice) erau depasite moral in cea mai mare parte si **nu mai aveau asigurata garantia** de catre producator.”

3. **Mentiunile cuprinse in adresa intocmita de domnul x, administrator al x SRL in perioada 2012 - 2013, anexata la adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x nu sunt sustinute de documente, astfel:**

- pe de-o parte, conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul adresei nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, in timpul controlului, **contestatara nu a prezentat niciun document incheiat intre parti cu privire la achizitia bunurilor**, din care sa rezulte ca o parte dintre acestea prezentau defecte sau nu avea diverse accesorii, iar “*facturile emise de SC x SRL nu cuprind nicio mentiune referitoare la faptul ca bunurile livrate aveau defecte de imagine*”; mai mult, nici in sustinerea contestatiei, aceasta nu a prezentat astfel de documente, desi avea aceasta posibilitate, potrivit dispozitiilor Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala;

- **contestatara nu a prezentat niciun document incheiat intre parti cu privire la acordarea reducerii bunurilor livrate si nici nu exista vreo mentiune in cuprinsul contractului nr. x**, cu privire la motivele acordarii reducerii comerciale si prin care sa fie indicate produsele care au defecte sau au lipsa accesorii; mai mult, potrivit pct. 6 din contract, cu privire la calitatea marfii, se stipuleaza expres ca aceasta “**este conforma cu specificatiile de calitate ale producatorului, care a fost acceptata de cumparator.**”;

- conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din adresa prin care a fost completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, bunurile care au facut obiectul facturii nr. x emisa catre Sc x SRL, nu au fost achizitionate numai de la SC x SRL, ci si de la **SC x SRL**, care, **in aceste conditii, detine atat calitatea de furnizor, cat si calitate de client**;

- in conditiile in care produsele in cauza au fost achizitionate de catre contestatata cu **defecte sau accesorii lipsa, acest aspect trebuia sa sa reflecte in pretul de achizitie al acestora si nicidecum in pretul de vanzare aplicat de contestatara catre client**, asa cum se prevede la pct 51 (5) lit a din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

4. Discountul acordat nu a avut drept scop stimularea unor vanzari ulterioare, aspect care conduce la diminuarea veniturilor impozabile si a TVA colectata, motiv pentru care societatea **contestatoare trebuie sa justifice acesta diminuare cu documente conform prevederilor legale**. Or, asa cum am aratat anterior, aceasta nu a depus documente in acest sens.

In aceste conditii, nu se justifica indeplinirea conditiilor pentru acordarea discount-urilor, iar, potrivit art. 11 din Codul civil, se stabileste conditia generala de neaplicare a clauzelor contractuale dintre parti: “*Nu se poate deroga prin conventii sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri.*”, prin ordine publica intelegandu-se ansamblu de norme juridice care stau la baza functionarii unui stat de drept. Ori, in cazul de fata nu se pune problema unei derogari de la legislatia romanescă in vigoare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca societatea nu a facut dovada ca suma de x lei se califica drept reducere de preț pentru care furnizorii ar avea obligația reducerii bazei de impozitare a TVA, astfel ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca in speta sunt aplicabile dispozițiile art. 137 alin. 1 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedand la reintregirii veniturilor societatii cu contravaloarea “discountului” in suma de x lei si colectand suplimentar TVA in suma de x lei.

Drept pentru care, urmeaza a se **respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SCx SRL, cu privire la TVA in suma de x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul pct 51 si 254 din OMFP nr. 3055/2009, art. 11 alin. (1), art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 19 si 22 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 71 - 73 din Legea societatilor nr. 31/1990, art. 6, art. 7, art. 18, art. 277 alin. (1) lit. a) si art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 10.2 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015

DECIDE

1. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de **SCx SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-S6 x emisa de AS6FP, cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei (x lei + x lei) si TVA in suma de x lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatară/ organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SCx SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.