



DECIZIA Nr. din05.2007

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC S SRL (actualmente SC V SRL, înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr..../10.2005 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Curtea de Apel Pitești - Secția Comercială și de Contencios Administrativ și Fiscal la data de 06.04.2007, asupra Deciziei din 9 martie 2007 pronunțată de această instanță în dosarul privind contestația formulată de SC S SRL (actualmente SC V SRL) înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea la10.2005.

În fapt, prin Decizia din11.2005 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, a respins contestația formulată de SC S SRL înregistrată sub nr...../10.2005, ca fiind introdusă de o persoană fără capacitate de drept, pe considerentul că la data formulării aceasta nu mai avea calitatea de a exercita căile de atac prevăzute de lege fiind dizolvată prin fuziunea cu SC V SRL .

În temeiul art. 187 alin. (2) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală SC V SRL a atacat Decizia din11.2005 la instanța de contencios administrativ și fiscal, iar prin Sentința civilă din11.2006 Tribunalul Vâlcea, apreciind excepția de procedură ca o eroare materială comisă de administratorul societății a procedat la analiza pe fond a contestației dispunând anularea deciziei din11.2005, a deciziei de impunere din09.2005 și a raportului de inspecție fiscală.

Împotriva Sentinței Tribunalului Vâlcea, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a formulat recurs, iar prin Decizia pronunțată în dosarul nr...../2005, Curtea de Apel Pitești - Secția Comercială și de Contencios Administrativ a admis recursul, a casat sentința Tribunalului Vâlcea și a trimis cauza spre competență soluționare a fondului contestației la DGFP Vâlcea .

Pentru a se pronunța astfel Curtea de Apel Pitești a reținut că Tribunalul Vâlcea a greșit soluționând contestația formulată de SC S SRL pe fond, astfel încât se va admite recursul formulat de DGFP Vâlcea privind acest aspect, ținând totodată cont că instanța a dezlegat problema titularului contestației, acesta fiind SC V SRL.

La data de04.2007 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a formulat cererea de revizuire a Deciziei C/09.03.2007 a Curții de Apel Pitești solicitând modificarea acesteia și menținerea soluției pronunțate de DGFP Vâlcea de respingere a contestației SC S SRL ca fiind formulată de o persoană fără capacitate de drept, cu termen de judecată 22. 06.2007.

Totodată, pentru acuratețe, DGFP Vâlcea a solicitat Curții de Apel Pitești suspendarea executării decizieiC/09.03.2007, până la pronunțarea acesteia asupra cererii de revizuire formulate, ocazie cu care dosarul cauzei a fost înaintat la data de 05.05.2007acestei instanțe.

La termenul de judecată din data de05.2007, cererea privind suspendarea executării decizieiC /09.03.2007 a fost respinsă, iar dosarul cauzei a fost restituit DGFP Vâlcea la data de 18.05.2007.

În consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea fiind sesizată cu soluția pronunțată de Curtea de Apel Pitești, raportat la dispozițiile CAP III din Legea 554/2004 a contenciosului administrativ, este investită să reia procedura administrativă și să

soluționeze pe fond contestația formulată de SC V SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma de.....lei **RON** stabilită prin Decizia de impunere nr.din09.2005 și raportul de inspecție fiscală din09.2005 întocmite de organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, reprezentând :

- lei RON TVA suplimentar ;
- ... lei RON dobânzi aferente;
- ... lei RON penalități de întârziere .

Contestația este semnată de administrator.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 alin.(1) și art.179, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC V SRL 2005.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere din09.2005 și Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de.....09.2005 prin care s-a stabilit un debit suplimentar TVA în sumă de lei RON, dobânzi în sumă de lei RON și penalități de întârziere în sumă de lei RON, motivând următoarele:

a) Petenta susține că întocmirea referatului din ...09.2005 prin care se propunea conducerii instituției reverificarea perioadei ...01.- ...04.2005 pe motiv că în actul administrativ anterior emis de organul fiscal competent, ar exista "erori de calcul " a încălcat prevederile art.102, alin.3 din O.G.92/2003, întrucât nu existau temeiuri pentru a se proceda la o reverificare a perioadei care fusese verificată anterior de aceleași organe fiscale competente din următoarele considerente :

- organele fiscale au ignorat total constatările colegilor lor anteriori care prin raportul de inspecție fiscală din.....06.2005 au stabilit că SC S SRL are drept de deducere a sumei de lei și au dispus rambursarea TVA solicitată în sumă de lei;

- punctul 102.4 din H.G.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.92/2003 precizează regulile de procedură, explicitând în ce condiții datele suplimentare și situațiile ce pot apărea justifică reverificarea unei perioade deja verificate, așa zisele " erori de calcul " neexistând deoarece și primul și cel de al doilea control fiscal s-au referit la o TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura din03.2005, existând doar interpretări diferite prin cele două rapoarte fiscale întocmite care vizează perioada ...01.2005 - ...04.2005.

În concluzie, petenta susține că constatările din raportul de inspecție fiscală din data de09.2005 sunt nule, fiind făcute de un organ necompetent, acordarea dreptului de deducere a TVA fiind făcut de organele fiscale anterioare competente. Altfel spus petenta susține că **neexistând nici erori de calcul și nici date suplimentare necunoscute organelor fiscale anterioare**, nu există elemente noi care să dea dreptul organelor fiscale să revină asupra unui act administrativ intrat în circuitul civil, mai ales că societatea a și beneficiat de la bugetul de stat de TVA înscrisă în factura fiscală din03.2005.

b) Pe fond, petenta arată următoarele :

- La data de07.2004 între S.C. X S.R.L. în calitate de vânzător și S.C. S S.R.L. în calitate de cumpărător s-a încheiat antecontractul din ..07.2004 de vânzare, respectiv de cumpărare a unui teren, în suprafață de ... m.p. împreună cu construcțiile situate pe acest teren ...

- Părțile au convenit ca încheierea contractului de vânzare-cumpărare să se facă în formă autentică la data de03.2005, prețul de înstrăinare fiind de Euro plus TVA care se va achita astfel :

-0 Euro cu titlu de avans prin compensare cu produse S.C. S S.R.L.;

- Euro se vor depune în contul S.C X S.R.L., reprezentând creditul datorat de aceasta către Banc Post S.A. ;

- Euro prin virament bancar până la12.2004 ;

- Euro până la data de03.2005 prin compensare cu produse ale S.C. S S.R.L.(carton, cutii). Petenta precizează că a achitat către S.C. X S.R.L. ratele conform antecontractului, aceasta refuzând nejustificat să întocmească pentru sumele primite cu titlu de avans facturi fiscale în care să înscrie TVA aferentă, cu excepția unei singure facturi din data de07.2004 în sumă totală inclusiv TVA de lei .

- La data de02.2005 , petenta a virat suma de lei , iar la data de02.2005 suma de lei astfel că la această dată, avea achitat în avans integral prețul imobilului de ... Euro inclusiv TVA, pentru care nu au fost emise de către S.C. X S.R.L. facturi de avans.

- La data de....03.2005 S.C. X S.R.L. emite factura fiscală din 01.03.2005 pentru construcții și teren în sumă totală de lei din care TVA în sumă de lei, deși contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică s-a încheiat la data de03.2005, c/val imobilului fiind achitată în avans, integral la data de02.2005 .

De asemenea, petenta arată că la data semnării contractului a avut cunoștință de prevederile art.160¹ din Legea 571/2003 privind măsuri simplificate și de condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse la construcții și terenuri, dar a fost în imposibilitatea de a refuza încheierea contractului de vânzare - cumpărare în formă autentică la data de 10.03.2005, întrucât conform prevederilor art.3 din antecontractul din ...2004 era în situația de a pierde dreptul la restituire a sumelor achitate la zi (avans și rate) aceste sume având caracter de daune interese compensatorii pentru neexecutarea obligației.

Petenta susține că a solicitat S.C X S.R.L să emită factură fiscală cu TVA colectată de 19% pentru avansul plătit acestuia în anul 2004 în sumă de..... lei, din care TVA în sumă de lei pentru a-și exercita dreptul de deducere legal, iar pentru avansul plătit în luna februarie 2005 în sumă de lei să emită factură fiscală de avans în care să se menționeze "taxare inversă " și totodată să restituie TVA-ul plătit aferent avansului achitat în anul 2005, însă aceasta a refuzat motivând că în antecontract a fost negociat prețul încă din anul 2004 inclusiv TVA .

Pornind de la aceste aspecte, petenta consideră că se justifică faptul că S.C. X S.R.L a înscris în factura fiscalădin 01.03.2005 întreg TVA-ul colectat pe care ar fi trebuit să-l vireze la bugetul de stat încă din anul 2004 pe măsura încasării avansurilor, iar S.C S S.R.L. este îndreptățită să-și exercite dreptul de deducere a TVA înscris în factura fiscală menționată, conform prevederilor art.145, alin.3, lit.a și art.145, alin.8, lit.a din Legea 571/2003 întrucât nu și l-a exercitat la avansurile plătite, iar TVA -ul a fost și el achitat întreg vânzătorului.

Petenta arată că inspectorii fiscali ar fi trebuit să solicite efectuarea unui control încrucișat la S.C. X S.R.L. pentru a verifica sumele plătite în avans de S.C. S S.R.L. în anul 2004 și 2005 în contul S.C. X S.R.L., dacă aceasta a calculat TVA-ul aferent, dacă TVA -ul înscris în factura fiscală din ... 03. 2005 a fost plătit bugetului general consolidat.

În concluzie, petenta solicită să se constate că organele de control au interpretat greșit prevederile legale, făcând încadrări greșite în textul legii precum și interpretări proprii și nefundamentate, iar constatările acestora sunt nule fiind făcute de un organ necompetent, întrucât acordarea dreptului de deducere a TVA s-a efectuat de un organ competent prin raportul de inspecție fiscală din06.2005 care se bucură de prezumția de legalitate atâta timp cât nu a fost modificat sau anulat .

În susținerea contestației petenta anexează în copie următoarele :

- raportul de inspecție fiscală încheiat la S.C S S.R.L la data de09. 2005 și decizia din ...2005 ;

- raportul de inspecție fiscală încheiat la S.C. S S.R.L. la data de06. 2005;

- extrasul de cont bancar din06.2005 unde s-a încasat TVA de rambursat;

- antecontractul de vânzare - cumpărare din07.2004 ;

- factura fiscală de avans din07.2004 emisă de S.C. X S.R.L. ;

- factura fiscală din ...01.03.2005 ;

- contractul de vânzare - cumpărare în formă autentică din 10.03.2005 .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

S.C. S S.R.L a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.07.1995, conform înștiințării din05.1995 iar activitatea principală declarată și desfășurată este transporturi rutiere de mărfuri - 6024 CAEN .

Societatea a făcut obiectul unui control fiscal privind taxa pe valoarea adăugată efectuat în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal și HG 44/2004 de aprobare a normelor de aplicare a acestuia cu completările și modificările ulterioare ale căror constatări au fost consemnate în Decizia de impunere din09.2005 și raportul de inspecție fiscală din09.2005 din care rezultă următoarele :

Ultima verificare privind TVA a fost efectuată prin raportul de inspecție fiscală din ...06.2005, a cuprins perioada până la04.2005 prin care s-au soluționat deconturile de TVA din04.2005 și din05.2005 aferente lunilor martie - aprilie 2005 în sumă de lei după cum urmează :

- lei suma negativă a TVA compensată cu alte obligații fiscale ale societății conform adresei AFP din ...06.2005, din care TVA aferentă lunii aprilie 2005 de lei ;

- lei TVA suma negativă a TVA restituită societății conform extras de cont din06.2005 ;

- lei TVA respinsă la rambursare din care: lei TVA respinsă la rambursare conform Raportului de inspecție fiscală din02.2005 și.... lei TVA respinsă conform Raportului de inspecție fiscală din06.2005 .

Prezenta verificare s-a efectuat în baza referatului din 06.09.2005 și a cuprins perioada01.2005 -06.2005, constatându-se următoarele :

Situația TVA pentru această perioadă se prezintă astfel :

- TVA deductibilă evidențiată lei ;
- TVA deductibilă constatată lei ;
- TVA colectată evidențiată lei ;
- TVA colectată constatată lei ;
- TVA de recuperat evidențiată lei ;
- TVA compesată cu alte obligații fiscale și restituită necuvenit lei.
- TVA de plată constatată lei

Urmare controlului efectuat s-a constatat că în luna martie 2005, cu factura din 01.03.2005, societatea a achiziționat de la S.C X S.R.L un teren+construcții în valoare totală de lei din care TVA de lei, care a fost înregistrat la poziția 7 din jurnalul de cumpărări TVA, în bilanța de verificare și în decontul de TVA aferent lunii martie 2005 la rândul 8 .

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea debitului suplimentar în sumă de lei, prevederile art.13, alin.2 și 5 din Legea 494/2004 privind aprobarea OG83/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 și art.160[^]1, alin.1 și 3 din HG84/2005 de modificare și completare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, referitoare la aplicarea măsurilor de simplificare .

De asemenea, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile articolului 155, alin.8, lit.g din OG83/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal care precizează că factura fiscală trebuie să cuprindă în mod obligatoriu mențiuni referitoare la operațiunile supuse taxării inverse înscriindu-se "taxare inversă ", iar conform articolului 145, alin.8 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal " pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă trebuie să-l justifice cu factura fiscală care cuprinde informațiile prevăzute la art.155, alin.8, lit.g din Legea 571/2003 modificată și completată de OG 83/2004 .

Având în vedere aceste precizări, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.160[^]1 din HG84/2005 de modificare și completare a HG 44/2004 de aplicare a Codului fiscal și conform art.145, alin.8 din Legea 571/2003 și nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de lei înscris în factura fiscală nr.5650601/01.03.2005.

Au fost calculate dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei .

II. Luând în considerare motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, și soluția pronunțată de Curtea de Apel Pitești prin Decizia..... R-C/...03.2007, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe pe fond dacă suma de lei RON constând în TVA și accesorii aferente este legal datorată de SC V SRL (fosta SC S SRL).

a.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care prin soluția pronunțată de Curtea de Apel Pitești prin Decizia .../ R-C/....03.2007, ce constituie titlu executoriu potrivit dispozițiilor art.22 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, aceasta a fost obligată să soluționeze pe fond cauza.

Raportat la dispozițiile art.24 din același act normativ respectarea hotărârii definitive și irevocabile pronunțată de instanța de contencios administrativ este obligatorie.

Așa fiind, deși în cererile formulate la instanța judecătorească de contencios administrativ de SC V SRL, au fost invocate dispozițiile art.102 alin.(3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, ca excepție de fond, în considerentele soluției pronunțate de Curtea de Apel Pitești prin Decizia R-C/09.03.2007 instanța a reținut că " după clarificarea titularului contestației DGFP Vâlcea trebuia să soluționeze plângerea pe fond " .

Drept urmare, se reține că prin soluția pronunțată de instanța judecătorească de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost investită să soluționeze pe fond contestația, această excepție de fond fiind deja avută în vedere la pronunțarea unei atare soluții.

Mai mult decât atât, potrivit dispozițiilor art.102, alin.3 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

" Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, **de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție**, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau **erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**"

În conformitate cu textul de lege suscitată, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regula care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, printre care se află și situația în care de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție se constată comiterea unor erori de calcul care influențează rezultatele acestora, excepția fiind de strictă interpretare și aplicare.

Motivul invocat de organele de inspecție fiscală în solicitarea aprobării reverificării, a fost acela că în factura emisă de SC X SRL în luna martie 2005, cumpărător SC S SRL " teren și clădiri " în valoare de lei ron din care TVA lei ron , decontată integral, nu a fost înscrisă mențiunea obligatorie " taxare inversă " organul de control eronat acceptând ca deductibilă TVA din factura de achiziție a SC S SRL contrar prevederilor art.13, alin.2 și 5 din Legea 494/2004 privind aprobarea OG83/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 și art.160¹, alin.1 și 3 din HG84/2005 de modificare și completare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, referitoare la aplicarea măsurilor de simplificare .

Astfel în mod eronat a fost calculat TVA deductibil cu suma înscrisă în factura susmenționată și pe cale de consecință în mod eronat a fost calculat TVA ce a fost restituit de la bugetul de stat SC S SRL , mai mult cu suma de lei RON.

În atare situație, motivul invocat de organele de inspecție fiscală în solicitarea aprobării reverificării constituie un temei care le îndrituia să reverifice societatea contestatoare pe aceiași perioadă care a mai făcut obiectul unui control și în condițiile în care exista un temei legal de a reconsidera regimul deductibilității TVA în sumă de lei ron înregistrat în luna martie 2005, respectiv prevederile art.13, alin.2 și 5 din Legea 494/2004 privind aprobarea OG83/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 și art.160¹, alin.1 și 3 din

HG84/2005 de modificare și completare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, referitoare la aplicarea măsurilor de simplificare .

Drept urmare, raportat la dispozițiile art.183 alin.(5) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, organele de soluționare a contestației urmează să procedeze la analiza pe fond a cauzei, așa cum a dispus Curtea de Apel Pitești prin decizia R-C/....03.2007, existentă în copie la dosarul cauzei.

b.Pe fond, referitor la TVA suplimentar în sumă de ... lei RON, lei RON dobânzi și ... lei RON penalități de întârziere, se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă SC S SRL (actualmente SC V SRL) datorează bugetului de stat TVA înscrisă în factura fiscală03.2005 în condițiile în care la data emiterii acesteia erau în vigoare prevederile legale privind aplicarea măsurilor de simplificare .

În fapt, la data de07.2004 între S.C X S.R.L în calitate de vânzător și S.C S S.R.L în calitate de cumpărător s-a încheiat un antecontract (existent în copie la dosarul cauzei) prin care vânzătorul se obliga să vândă cumpărătorului un imobil situat în orașul Călimănești , compus din :

- un teren curți construcții în suprafață de m.p. ;
- construcțiile situate pe acest teren și anume: depozit cu suprafața construită de ... m.p. și depozit + birouri cu suprafața construită de m.p.

Părțile au convenit ca încheierea contractului de vânzare-cumpărare să se facă în formă autentică la data de03.2005, prețul de înstrăinare fiind de.... Euro plus TVA care se va achita astfel :

- Euro cu titlu de avans prin compensare cu produse S.C S S.R.L.;
- Euro se vor depune în contul S.C X S.R.L., reprezentând creditul datorat de aceasta către Banc Post S.A. ;
- Euro prin virament bancar până la12.2004 ;
- Euro până la data de03.2005 prin compensare cu produse ale S.C S S.R.L(carton, cutii).

S.C X S.R.L a emis la data de07.2004 factura fiscală în valoare de ... lei din care TVA lei cu mențiunea " construcții în val de lei antecontract de vânzare - cumpărare din07.2004 " (existentă în copie la dosarul cauzei) .

La data de03.2005 S.C X S.R.L a emis pentru S.C S S.R.L. factura fiscală (existentă în copie la dosarul cauzei) în valoare totală de ... lei rol din care TVA de ... lei rol, reprezentând " teren + construcții conform contract de vânzare - cumpărare " .

S.C S S.R.L a dedus TVA în sumă de ... lei înscrisă pe factura sus menționată .

În drept, pct.82 din O.G.83/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal, **cu aplicabilitate de la 01.01.2005** precizează :

" După articolul 160 se introduce un nou articol, articolul 160¹, cu următorul cuprins [..]

Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile de simplificare sunt: deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, **precum și terenuri și clădiri sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol.**

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea <<taxare inversă>>. Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă

colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată. [...]

(5) Dacă furnizorul nu a menționat <<taxare inversă>> în facturile fiscale emise pentru bunurile respective, beneficiarul nu este exonerat de la aplicarea prevederilor din prezentul articol. Beneficiarul trebuie să înscrie din proprie inițiativă această mențiune și să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor."

Din prevederile legale menționate se reține că începând cu data de 01.01.2005 furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute expres de lege au obligația să aplice măsurile de simplificare, respectiv sunt obligați ca pe facturile emise pentru acestea să înscrie mențiunea taxare inversă. În situația în care furnizorul nu a făcut această mențiune pe facturile emise pentru bunurile livrate, beneficiarul trebuie să înscrie din proprie inițiativă această mențiune și să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor

Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Totodată pentru avansurile încasate înaintea livrării bunurilor, art.65¹ din HGR nr.84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, publicate în MOF nr.147 din 18.02.2005 precizează modalitățile legale de regularizare a acestora înainte și după intrarea în vigoare a prevederilor privind aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de OG 83/2004, astfel :

" (5) Avansurilor încasate până la data de 31 decembrie 2004 inclusiv pentru livrările de bunuri prevăzute la art.160¹ alin. (2) din Codul fiscal li se aplică regimul fiscal privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare la data încasării avansului. Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează potrivit pct. 61. Operațiunea de regularizare a avansurilor nu afectează aplicarea taxării inverse la data facturării livrării bunurilor. [...]

(7) În cazul avansurilor încasate după data de 1 ianuarie 2005 pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, facturile fiscale emise de către furnizori se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra sumei încasate în avans și se înscrie în factura fiscală, fără să fie achitată de beneficiar. Totalul de plată al facturii fiscale de avans va fi mai mare decât avansul încasat cu suma taxei pe valoarea adăugată aferente. Pentru valoarea avansului, fără taxa pe valoarea adăugată, furnizorii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru această operațiune, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată vor înregistra contabil 4426 = 4427. Factura fiscală se înregistrează atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată."

Totodată, punctul 61(1) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal precizează modalitatea de regularizare a facturilor emise pentru plăți în avans, astfel :

"Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și /sau prestării de servicii [...]" .

Din actele normative menționate rezultă că pentru avansurile încasate până la data de 31.12.2004 se aplică regimul fiscal privind TVA în vigoare la data încasării avansului, iar pentru avansurile încasate după 01.01.2005, pentru bunurile expres menționate de legiuitor, furnizorii vor trebui să înscrie mențiunea "taxare inversă ". Totodată se supun operațiunilor de regularizare numai **plățile în avans pentru care au fost emise facturi fiscale, prin**

stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a bunurilor livrate .

Drept urmare având în vedere actele normative menționate, precum și documentele existente la dosarul cauzei (raportul de expertiză contabilă întocmit de expertul contabil Neamțu Severian) organele de soluționare a contestației, rețin următoarele :

- La data emiterii facturii fiscale din03.2005 prin care se transmitea dreptul de proprietate asupra imobilului din, compus din teren și construcții acestea erau achitate integral sub formă de avansuri în sumă totală de ... lei EURO, respectiv lei, inclusiv TVA, astfel :

- lei inclusiv TVA, avans achitat în anul 2004 ;
- lei inclusiv TVA avans achitat în anul 2005.

Sumele astfel achitate au avut în vedere prevederile antecontractului de vânzare - cumpărare încheiat la data de ... iulie 2004 între SC X SRL și SC S SRL, care precizau că prețul convenit pentru înstrăinare este de euro plus TVA aferent.

Pentru sumele achitate în avans de petentă SC X SRL a emis o singură factură fiscală, respectiv factura din07.2004 în valoare de ... lei din care TVA lei, pentru care SC S SRL și-a exercitat dreptul de deducere.

Pentru suma de lei din care TVA ... lei, SC X SRL a emis factura fiscală la data de 01.03.2005 când erau în vigoare dispozițiile legale privind taxarea inversă.

Astfel, deși la data emiterii facturii fiscale nr.5650601/ 01.03.2005 valoarea întregului imobil și teren fusese achitată integral în avans, SC X SRL nu a emis facturi fiscale din care să rezulte sumele achitate conform antecontractului de către SC S SRL și care să reprezinte documente justificative în baza cărora se putea exercita dreptul legal de deducere a TVA pentru anul 2004 (cu excepția facturii fiscale din07.2004 în valoare de lei din care TVA lei.)

Pentru sumele încasate în avans în anul 2005 de către SC X SRL, în situația în care erau emise facturi fiscale trebuiau aplicate prevederile legale privind taxarea inversă.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din susținerile petentei rezultă că la data de 01.03.2005, relativ la tranzacția încheiată SC S SRL deținea doar două facturi fiscale, respectiv factura fiscală din07.2004 în sumă de ... lei pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și factura fiscală din03.2005 în sumă de ... lei pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Întrucât valoarea întregului teren și construcții a fost de ... lei EURO, respectiv ... lei, rezultă că factura fiscală din03.2005 a fost emisă pe diferență .

Susținerea petentului potrivit căreia la data emiterii facturii fiscale din03.2005 întreaga valoare a terenului și construcțiilor era achitată în avans este corectă numai că acesta nu deține documente legale, respectiv facturi fiscale din care să rezulte plățile în avans efectuate (cu excepția facturii fiscale din04.2004).

Potrivit dispozițiilor legale privind măsurile de simplificare, numai în situația în care SC X SRL emitea facturi fiscale pentru avansurile încasate în anul 2004 acestea puteau fi regularizate prin stornarea și emiteria unei facturi fiscale cu valoarea integrală a terenurilor și construcțiilor, astfel încât să justifice susținerea petentei.

De altfel în contestația așa cum a fost formulată și petenta susține că a solicitat S.C X S.R.L. să emită factură fiscală cu TVA colectată de 19% pentru avansul plătit acestuia în anul 2004 în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei pentru a-și exercita dreptul de deducere legal, iar pentru avansul plătit în luna februarie 2005 în sumă de lei să emită factură fiscală de avans în care să se menționeze " taxare inversă " și totodată să restituie TVA-ul plătit aferent avansului achitat în anul 2005, însă aceasta a refuzat motivând că în antecontract a fost negociat prețul încă din anul 2004 inclusiv TVA .

Relativ la demersurile făcute de contestatoare pe lângă furnizorul SC X SRL de a emite facturile pentru avansurile achitate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece petenta nu a prezentat vreo corespondență în acest sens, cunoștea prevederile legale privind măsurile simplificate iar relația de natură litigioasă cu furnizorul nu intră sub incidența legilor fiscale.

În contestația formulată petenta susține de altfel că la data semnării contractului a avut cunoștință de prevederile art.160¹ din Legea 571/2003 privind măsuri simplificate și de condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse la construcții și terenuri, dar a fost în imposibilitatea de a refuza încheierea contractului de vânzare - cumpărare în formă autentică la data de03.2005, întrucât conform prevederilor art.3 din antecontractul era în situația de a pierde dreptul la restituire a sumelor achitate la zi (avans și rate) aceste sume având caracter de daune interese compensatorii pentru neexecutarea obligației.

Așa fiind petenta recunoaște că a avut cunoștință de măsurile simplificate și condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse la construcții și terenuri, dar fiind în situația de a pierde dreptul la restituire a sumelor achitate furnizorului care a refuzat să-i emită facturi, a făcut abstracție de acestea, deducând TVA înscrisă pe factura emisă în luna martie 2005.

Având în vedere prevederile art.160¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin OG 83/2004 cu aplicabilitate de la 01.01.2005, se reține însă că la data emiterii facturii fiscale din03.2005, pentru transmiterea dreptului de proprietate asupra bunului în cauză era obligatorie înscrierea mențiunii " taxare inversă " de către furnizor, în caz contrar beneficiarului respectiv petentei revenindu-i această obligație.

În ceea ce privește prevederile contractuale la care face referire petenta, se reține că acestea obligă părțile și reprezintă voința acestora dar ele trebuie să fie în spiritul și litera legii,ele nu pot fi mai presus de aceasta.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia inspectorii fiscali ar fi trebuit să solicite efectuarea unui control încrucișat la S.C X S.R.L. pentru a verifica sumele plătite în avans de S.C S S.R.L. în anul 2004 și 2005 în contul S.C. X S.R.L., dacă aceasta a calculat TVA-ul aferent, dacă TVA - ul înscris în factura fiscală din 03.2005 a fost plătit bugetului general consolidat se rețin următoarele :

La data de12.2005 s-a definitivat inspecția fiscală la SC X SRL prin raportul de inspecție fiscală din01.2006, existent în copie la dosarul cauzei din care rezultă următoarele :

-SC X SRL nu a întocmit facturi fiscale pentru avansurile încasate în baza antecontractului de vânzare - cumpărare din 16.07.2004 , de la SC S SRL conform art.155 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ;

-SC X SRL nu a regularizat facturile emise pentru plăți în avans conform prevederilor pct.61 din HG 44/2004 pentru aplicarea art.155 din codul fiscal , coroborat cu prevederile pct.65¹ din HG 44/2002 modificată prin HG 84/2005, date în aplicarea art.160¹ din codul fiscal în sensul că nu a emis facturi fiscale pentru avansul încasat în anul 2004 pentru care SC S SRL și-a ar fi exercitat în mod legal dreptul de deducere ;

- SC X SRL, pentru avansurile încasate în lunile iulie - august 2004 de la SC S SRL nu a colectat TVA conform art.134 , alin.5, lit.b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .;

- SC X SRL nu a aplicat regimul de taxare inversă, în sensul că a colectat TVA la factura din ...03.2005, declarat prin decontul de TVA din04.2005 și regularizat prin **ștornare** în luna august 2005 prin NC5 /08.2005 , articolul contabil 411 Clenți Scorpion = 4427 TVA colectată lei ron.

În decontul de TVA depus pentru luna august 2005 înregistrat sub nr. din ...09.2005 societatea a declarat la rd.9 "regularizări" asupra TVA deductibilă suma de lei ron rezultând suma negativă a TVA pentru perioada de raportare de lei RON

Având în vedere cele consemnate urmare verificării efectuate la SC X SRL, rezultă că susținerile petentei referitoare la avansurile achitate de SC S SRL apar ca neântemeiate deoarece rezultă fără echivoc că pentru avansurile încasate în lunile iulie - august 2004 de la SC S SRL, SC X SRL nu a colectat TVA potrivit prevederilor legale și nu a emis facturi fiscale pentru acestea.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia TVA înscrisă în factura fiscală din 01. 03.2005 a fost plătit bugetului general consolidat, aceasta apare de asemenea ca neântemeiată deoarece deși aceasta a fost colectată inițial în luna martie 2005, ulterior a fost ștornată în luna august 2005, prin aplicarea regimului de taxare inversă, bugetul statului fiind

astfel prejudiciat de două ori, în sensul că suma a fost restituită o dată de la buget către SC S SRL în luna iunie 2005 și a doua oară către SC X SRL în luna august 2005.

ÎN CONCLUZIE, se reține că organele de inspecție fiscală constatând că SC S SRL nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de art.160¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin OG 83/2004, respectiv nu a înscris mențiunea "taxare inversă" pe factura fiscală de achiziție a bunului imobil (teren + construcții) din luna martie 2005, nu a înscris în evidența sa contabilă respectiv în jurnalele de vânzări și de cumpărări și în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, atât TVA deductibilă cât și TVA colectată, în mod corect nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de....lei RON).

Totodată prin eludarea legii fiscale și respectiv a regimului deductibilității taxei pe valoare adăugată, bugetul statului a fost prejudiciat cu suma de lei, aceasta fiind de două ori restituită de la bugetul general consolidat al statului atât furnizorului SC X SRL cât și beneficiarului SC S SRL (actualmente SC V SRL) .

În aceste condiții, contestația urmează a fi respinsă ca neântemeiată la acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de lei RON și penalități de întârziere în sumă de lei RON, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" .

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă 64.601 lei RON lei reprezentând TVA suplimentar pe cale de consecință se reține că aceasta datorează dobânzi de întârziere în sumă de lei RON și penalități de întârziere în sumă de lei RON aferente debitului care le-a generat, contestația apărând ca neântemeiată și la acest capăt de cerere.

Asupra contestației formulate de S.C S S.R.L (SC V SRL) serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa existentă în copie la dosarul cauzei, opiniază în același sens.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.175 alin.(1); art.179 alin.(1) lit.a) și art.186 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. se:

D E C I D E :

Respingerea contestației formulate de **SC S SRL** (actualmente SC V SRL) ca neântemeiată pentru TVA în sumă de lei TVA, dobânzi de întârziere aferente în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Decizia este definitivă pe linie administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.