



Ministerul Finanțelor Publice

**Agencia Națională de Administrare
Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
cod poștal 410 519, Z
Tel : 0259 433 056
Fax : 0259 435 209

DECIZIA Nr. din2009
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control

ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- arată că societatea a beneficiat de o finanțare cu fonduri Sapard conform contractului cadru nr. Z, în cursul anului 2007 fiind executate o parte din lucrările de construcții-montaj la hala de porcine de către SC "M" SRL Z, iar în cursul lunii februarie 2008 fiind finalizate aceste lucrări, moment în care s-a făcut factura și recepția finală a lucrării, astfel încât a fost emisă factura nr. Z de către SC "M" SRL care a și încasat suma de Z lei cu titlu de TVA;

- precizează că a solicitat în mod legal prin decontul de TVA nr. Z pe luna martie 2008 rambursarea TVA în sumă de Z lei, prin decizia de rambursare nr. Z aprobându-se restituirea sumei de Z lei, iar de la data efectuării inspecției fiscale și a rambursării TVA nu a intervenit nici o modificare legislativă, starea de fapt și de drept fiind aceeași fără să apară elemente suplimentare, considerând astfel că indeplinește condițiile de deductibilitate a TVA;

- menționează că Agenția de plăți pentru dezvoltare rurală și pescuit România - SAPARD, care este finanțatoarea investiției, ca o condiție esențială pentru acceptarea devizelor de lucrări, solicită ca factura finală să fie emisă cu valoarea integrală a fondului atribuit, iar transferul dreptului de proprietate la livrare se realizează în faza finală din anul 2008, când se aplica TVA potrivit Codului fiscal modificat de la 01.01.2008;

- susține că trebuia constatat faptul că deoarece TVA-ul încasat de la buget a fost achitat prestatorului de servicii SC "M" SRL, obligația de virare a TVA revenea prestatorului care a beneficiat de aceasta suma;

- consideră că susținerile sale sunt fondate, respectiv că societatea nu a prejudiciat bugetul de stat cu suma de Z lei, sumă cu care a fost obligată la plată reprezentând TVA aferentă facturii finale nr. Z emisă de prestator și reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate.

Prin urmare, solicită admiterea contestației, anularea taxei pe valoarea adăugată stabilită de plata în sumă de Z lei, a măsurilor dispuse prin Dispoziția nr. Z, precum și suspendarea executării actelor administrative contestate.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, comunicate societății la data de Z, organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

În perioada2007, SC "X" SRL din Z a realizat lucrări de construcții-montaj la obiectivul "Modernizare ferma de porci în loc. Z, jud. Bihor", având finanțare Sapard, în baza contractului nr. Z încheiat cu

SC "M" SRL și a devizelor de lucrări întocmite de acesta, pentru care a emis facturi de avansuri în regim de taxare inversă, beneficiarul investiției achitând facturile de avansuri primite în anul 2007.

În luna martie 2008, societatea a primit și înregistrat factura seria Z emisă de SC "M" SRL cu explicația "conform situației de lucrări pe luna februarie 2008 conform contractului de lucrări nr. Z", factură în care prestatorul a înscris suma de Z lei ca valoare fără TVA, respectiv suma de Z lei reprezentând TVA aferentă, valoarea totală a acestei facturi fiind în sumă de Z lei.

Având în vedere că suma de Z lei reprezintă valoarea totală a lucrărilor de construcții-montaj realizate potrivit devizelor de lucrări conform centralizatorului financiar al obiectivelor nr. Z, pentru care în cursul anului 2007 s-au achitat avansuri în sumă de Z lei care au acoperit integral valoarea devizului general și pentru care atât furnizorul cât și beneficiarul au aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă), factura finală nr. Z aferenta devizului general trebuia emisă tot fără TVA, în regim de taxare inversă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC "X" SRL nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, aceasta fiind de plată în sarcina sa.

Pentru ca societatea a beneficiat de rambursarea taxei pe valoarea adăugată, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada cuprinsă între data la care taxa a fost încasată până la data controlului, respectiv2008 -2009.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, FN, CF Z top Z, jud. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Bihor sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat suma de Z lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente, în condițiile în care a dedus taxa pe valoarea adăugată din factura emisă de executant la finalizarea unor lucrări de construcții fără aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv de taxare inversă.

În fapt, în anul 2007 pentru lucrările executate de constructor și în baza devizelor întocmite de acesta, SC "X" SRL a primit și achitat facturi de avansuri în suma totală de Z lei, emise în regim de taxare inversă și acoperind integral valoarea devizului general de lucrări.

În luna martie 2008, societatea a primit și înregistrat factura nr. Z întocmită în regim de taxare normală de SC "M" SRL în sumă totală de Z lei, din care valoarea facturii în suma de Z lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, aceasta fiind de fapt, factura finală de închidere a obiectivului de investiții, conform devizului general de lucrări.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 146 alin.(1) lit. a) și art. 160 alin.(2) lit. c) și alin.(5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aplicabile în anul 2007, care precizează :

"Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5);

[...]

Art. 160. **Măsuri de simplificare**

[...]

(2) **Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

[...]

c) lucrările de construcții - montaj;

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/ prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/ prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/ serviciile care se încadrează la alin.(2), **beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/ prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factura și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin.(3)",**

coroborate cu dispozițiile pct. 82.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare aplicabile începând cu data de 01.01.2008, unde se menționează ca:

"(12) În cazul lucrărilor de construcții - montaj pentru care au fost încasate avansuri și/ sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar faptul generator de taxă intervine în anul 2008, respectiv data la care sunt emise situații de lucrări și, după caz, acestea sunt acceptate de beneficiari, **se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea lucrărilor pentru care faptul**

generator de taxă intervine în anul 2008 și valoarea avansurilor încasate/ sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj pentru care au fost emise facturi parțiale de avansuri în regim de taxare inversă în cursul anului 2007 și care se finalizează și se predau în anul 2008, facturile se emit în regim normal de taxare numai pentru diferența dintre valoarea totală a lucrărilor și valoarea avansurilor parțiale, însă în cazul de față, întrucât valoarea avansurilor plătite în suma de Z lei depășește valoarea lucrărilor din devizul general care este în suma de Z lei, rezultă că factura finală de închidere a obiectivului de investiții trebuia emisă tot în regim de taxare inversă, neexistând diferență pozitivă între valoarea totală a lucrărilor și avansurile achitate.

În speta sunt incidente și dispozițiile pct. 82.(7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd ca:

“(7) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

Asadar, deoarece de respectarea prevederilor art. 160 privind măsurile de simplificare sunt responsabili atât prestatorii, cât și beneficiarii, SC “X” SRL din proprie inițiativă era obligată să aplice taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei către prestator, să înscrie mențiunea “taxare inversă” pe factura și să evedențieze taxa aferentă atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decont, în situația de față în care executantul SC “M” SRL a emis factura nr. Z cu taxa pe valoarea adăugată, obligație neindeplinită de către contestatoare.

Pe cale de consecință, ținând cont de faptul că nu a respectat măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj finalizate în 2008, facturate și achitate integral în avans în regim de taxare inversă în anul 2007, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z ca SC “X” SRL are de plătit taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei pentru care nu avea drept de deducere.

În ceea ce privește afirmația din contestație ca taxa pe valoarea adăugată trebuia să fie recuperată de organele de control de la executantul lucrărilor pentru că i-a plătit acestuia taxa înscrisă în factura nr. Z, precizăm că nu este justificată și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cererii, deoarece contestatoarea în calitate de beneficiar al lucrărilor de construcții, la rândul său, este responsabilă cu

respectarea masurilor de simplificare, asa cum am aratat in cuprinsul prezentei decizii, eventualele litigii privind relatiile contractuale si decontarile dintre cei doi parteneri pentru recuperarea taxei pe valoarea adaugata fiind de competenta instantelor judecatoresti.

Iar, in legatura cu faptul ca taxa pe valoarea adaugata in cauza i-a fost aprobata la rambursare in urma unei inspectii fiscale anterioare, in prezent starea de fapt si de drept fiind aceeasi, mentionam ca reverificarea perioadei Z s-a efectuat in baza dispozitiei conducatorului Activitatii de Inspectie Fiscala prin Decizia de reverificare nr. Z, anexata in copie la dosar, in conformitate cu prevederile art. 105 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată pe perioada2008 -2009, respectiv din ziua urmatoarei celei in care a incasat taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare si pana la data controlului, precizăm că acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Privitor la contestatia formulata **impotriva Dispozitiei nr. Z privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala** precizam ca aceasta este de competenta Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor conform dispozitiilor art. 209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

In legatura cu **solicitarea de suspendare a executarii actelor administrativ fiscale atacate**, respectiv a Deciziei de impunere nr. Z si

a Raportului de inspectie fiscala nr. Z pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei, precizam ca in conformitate cu prevederile art. 215 alin.(1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, "Introducerea contestatiei pe cale administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal", contestatoarea avand posibilitatea legala de a cere suspendarea executarii actelor atacate in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director coordonator