



DECIZIA nr. 73 din 2011

privind soluționarea contestației formulate de

SC X SRL,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita

sub nr...../2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, prin adresa nr./2011, asupra contestației formulate de **SC X SRL** – CIF RO....., cu sediul în, str., Nr., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR/2010, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei, reprezentând

- lei taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar;
-lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr...../2010, solicită desființarea în întregime a Deciziei de impunere nr./2010 pentru suma de lei TVA și majorări de întârziere în cuantum de lei, ca fiind nelegală invocând următoarele motive:

Societatea precizează, că în urma verificările efectuate au rezultat că SC X SRL a beneficiat de lucrările executate de SC Y SRL conform facturii nr. .../2008, în valoare totală de lei din care TVA de lei, executantul fiind în insolvență judiciară. În aceste condiții, societatea subscrisă a dedus în mod nelegal TVA aferent facturii fiscale, suma de lei.

Societatea contestatară consideră că stabilirea TVA suplimentar în sarcina societății s-a făcut în mod nelegal în urma interpretării greșite a prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 și a prevederilor Normelor de Metodologice din 2004 de aplicare a Legii nr.571/2003.

Susține că inspectorii fiscali au aplicat în mod greșit prevederile art. 160 alin.2, lit. b din Legea nr. 571/2003, având în vedere că în cauză de față nu se poate vorbi de prestarea de servicii sau de livrarea de bunuri, așa cum se prevede în alin. 2 lit. b, ci de executarea lucrări de construcții, însă acest domeniu nu intră în sfera de aplicabilitate a prevederilor art. 160 alin. 2 lit. b, în urma modificărilor intervenite prin adoptarea OUG 106/2007.

În baza contractului încheiat între SC Y SRL și societatea subscrisă, s-a efectuat în beneficiul societății subscrise anumite lucrări de construcții pentru care executantul a emis Factura fiscală nr.../2008.

În urma emiterii facturii, TVA aferent a devenit exigibilă, iar obligația de plată a acesteia i-a revenit SC Y SRL, societate care a funcționat în continuare, chiar dacă s-a aflat în perioada de observație, așa cum prevede Legea nr. 85/2006.

Intrarea în faliment a SC Y SRL a avut loc numai la data de 10 mai 2010, când judecătorul sindic a respins planul de reorganizare a societății și a dispus lichidarea patrimoniului acesteia.

Deci, în perioada de 14.04.2008-10.05.2010, societatea Y SRL s-a aflat în perioada de observație, fără ca activitatea acesteia să fie suspendată, din care rezultă că o activitate normală ca în cazul celorlalte societăți comerciale numai sub îndrumarea administratorului judiciar.

În alte ordine de idei, societatea contestatară arată că în momentul emiterii facturii, societatea subscrisă nu a avut cunoștință de faptul că SC Y SRL se află în procedura de insolvență, având în vedere faptul că administratorul judiciar nu ne-a informat în acest sens, cu toate că, între părți s-a încheiat un contract de execuție lucrări, iar derularea contractelor în perioada de observație este în mod obligatoriu supervizată de administratorul judiciar conform art. 86 alin. 1 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Obligația de a informa pe societatea subscrisă despre starea de insolvență a executantului lucrărilor îi revenea, fie societății SC Y SRL, fie administratorului judiciar, în prezent lichidatorul judiciar Z.

În acest sens, societatea contestatară arată că în situația respectivă este vorba de executarea unor lucrări succesive, care s-au derulat în anii 2007, 2008, astfel nu este în fața unei singure facturi fiscale emisă de către o societate aflată în perioada de observație.

Dat fiind faptul că în această situație, atât lucrările de construcții, cât și emiterea facturii fiscale intervine în cursul anului 2008, măsurile de simplificare nu erau aplicabile pentru acest domeniu.

În final societatea contestatară arată că în cazul în care inspectorii fiscali constată că nu s-a respectat prevederile art. 160 alin. 2 lit. b din Legea nr.

571/2003, în ceea ce privește aplicarea măsurii simplificare, atunci pct. 82/6, așa cum a fost modificată prin HG 1620/2009 prevede măsurile pe care furnizorul și beneficiarul trebuie să le ia, adică se impun în sarcina furnizorului și a beneficiarului obligația de corectare a operațiunilor și a aplicării taxării inverse conform prevederilor Normelor Metodologice din 2004, fără a impune în sarcina beneficiarului obligația de plăți a doua oară TVA aferent facturii, ceea ce este evident nelegal.

Ținând cont de faptul că societatea X SRL contestă legalitatea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare (TVA) în valoare de lei, astfel nu este de acord nici cu stabilirea sumei de lei majorări și penalități de întârziere.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR din 2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.07.2008 - 31.12.2008

Din verificările efectuate au rezultat că SC X SRL a efectuat achiziții de lucrări de la SC Y SRL conform Facturii nr. .../2008 în valoare de lei din care TVA de lei, firma fiind în insolvență judiciară pe perioada verificată.

Organele fiscale nu a acceptat la deducere TVA aferent acestor achiziții pe motiv, că furnizorul nu a aplicat taxarea inversă nerespectând prevederile art.160 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

După diferența de TVA stabilită suplimentar în suma de lei, s-a mai calculat majorări de întârziere în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la furnizorul pentru care s-a deschis procedura de insolvență pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

În fapt, în data de 30.09.2008, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, înscrisă în factura

fiscală nr./2008 emisă de SC Y SRL, societate care începând cu data 25.04.2008 s-a aflat în insolvență judiciară.

Organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în această sumă, aferentă facturii primite de la SC Y SRL, întrucât societatea furnizoare avea obligația să aplice măsurile de simplificare – taxarea inversă, nerespectând prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

„(1) **Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor** 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 în scopuri de TVA, conform art. 153.

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

b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul; [...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.[...]

(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 factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru serviciile prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe

valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(7) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/ prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(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.”

iar, potrivit alin.(8) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„(8) În situația în care **organele fiscale competente**, cu ocazia verificărilor efectuate, **constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**[...]”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga

beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către furnizor a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv acesta a colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile în cauză, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel SC X SRL **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de furnizorul pentru care s-a deschis procedura de insolvență și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Totuși, întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent**, în atare situație, **trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că „*În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.*”

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei dedusă de societate aferentă facturii primite de la SC Y SRL, societate pentru care la data de 25.04.2008 s-a deschis procedura de insolvență, limitându-se la invocarea nerespectării de către SC X SRL a prevederilor art.160

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data operațiunilor.

Prin urmare având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

se vor **desființa decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sumă de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factură în cauză și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

2. Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *„Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac”,* precum și principiul de drept *“**accessorium sequitur principalem**”*, se vor **desființa decizia de impunere nr./2010 și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2010, pentru suma totală de lei, reprezentând:

-lei taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar;
-lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA suplimentar,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU CONTESTAȚII,