

DECIZIA NR.2139

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

SC X formuleaza contestatie impotriva masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- TVA stabilita suplimentar
- dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia sub semnatura reprezentantului legal al societatii conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X.

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscala contestate prin care s-a stabilit TVA de plata si accesorii aferente, din urmatoarele motive:

1.-Nerespectarea considerentelor din Decizia de solutionare a contestatiei.

Actele administrativ fiscal contestate respectiv Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala au fost emise ca urmare a desfiintarii Deciziei de impunere prin Decizia emisa de Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P..

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de precizarile si prevederile legale aplicabile spetei asa cum s-a dispun prin Decizia; Raportul de inspectie fiscala are aceeasi structura ca si Raportul de inspectie fiscala desfiintat, constatarile fiind copiate integral, adaugandu-se cateva descrieri si considerente care nu au relevanta.Pastrarea in intregime a structurii actelor precedente, cu aceleasi abordari fiscale, stabilindu-se aceleasi obligatii fiscale si aceleasi consecinte se datoreaza in primul rand faptului ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de toate considerentele expuse si prevederile legale aplicabile situatiei analizate asa cum au fost ele precizate in Decizia emisa de Serviciul de solutionare a contestatiilor din cadrul D.G.R.F.P..Considerentele indicate de catre organul de solutionare a contestatiei au fost trunchiate, redate partial, in contexte nepotrivite, aspectele importante fiind lasate intre paranteze.Au fost excluse parti importante referitoare la situatia de fapt analizata, la legislatia aplicabila si la care organul de inspectie fiscala trebuia sa se raporteze.

Societatea contestatoare sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala toate documentele solicitate, contracte, acte aditionale, facturi, jurnale de cumparari, jurnale de vanzari, procese verbale pentru confirmarea realizarii lucrarilor, situatii de costuri pentru realizarea lucrarilor iar acestea au fosrt analizate selectiv de organele de inspectie fiscala .

2.-Cu privire la TVA colectata suplimentar , societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au colectat in mod eronat TVA nerespectand prevederile art.126 alin.(1) , art.129, art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3) alin.(4) si (5) , art.134^1, art.134^2 art.153 alin.(6) si alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.16^1, pct.69 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie au colectat TVA in temeiul prevederilor art.126 alin.(9), art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societate contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au scos din considerentele legale indicate in Decizia cel mai important articol de lege indicat respectiv pct.16^1 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal; sustine ca organele de inspectie fiscala au dat textelor legale o interpretare personala prin adaugare la lege a unor intelesuri proprii; societatea considera ca modalitatea de regularizare a valorii avansului facturat de catre societate in regim de scutire este corecta iar valoarea incasata nu are relevanta si nu poate constitui o restrangere a valorii operatiunilor facturate fara TVA in functie de valoarea incasata.

3.Cu privire la TVA considerata nedeductibila

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au respins la deducere TVA; arata ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de considerentele indicate prin Decizia emisa de Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P..

Societatea sustine ca raspunsurile date la notele explicative, documentele furnizate nu au schimbat constatările organelor de inspectie fiscala, ca si in actul desfiintat se fac asocieri de costuri cu facturi emise avand drept scop separarea in mod nepermis a valorii taxei deductibile.

In sustinerea contestatiei societatea invoca prevederile art.145, art.146 si art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala precum si pct.45, pct.46 si pct.61 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor destinate desfasurarii activitatii.

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in baza prevederilor art.126 alin.(9) , art.152 alin.(8) coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal si sustine ca este inadmisibil acest rationament al al organului de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca regularizarea facturii de avans emisa in perioada de scutire cu facturi prin care se deconteaza lucrari realizate dupa data inregistrarii in scopuri de TVA s-a efectuat in conformitate cu dispozitiile art.134 alin.(5) , art.134^1, art.134^1 alin.(1) si (7) , art.134^2 alin.(2) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.16^1 din H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata societatea contestatoare prezinta starea de fapt si anume:
SC X desfasoara lucrari de constructii cladiri rezidentiale si nerezidentiale conform obiectului de activitate cod CAEN 4120.

SC X a incheiat cu SC D un contract de antrepriza pentru construirea unui ansamblu de locuinte.

Potrivit pct.3.4 din Contract , SC X a emis catre SC D factura, avand inscrisa mentiunea "avans conform contract antrepriza";factura s-a emis fara TVA , societatea fiind sub regimul special de scutire pentru micile intreprinderi prevazut la art.152 din Codul fiscal.

Datorita depasirii plafonului de scutire prevazut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal , in temeiul prevederilor art.152 alin.(6) din acelasi act normativ, societatea s-a inregistrat in scopuri de TVA, devenind platitor de TVA.

Societatea mentioneaza ca, factura de avans a fost incasata partial, in transe , ramanand un sold de avans facturat si neincasat.

Facturile intocmite dupa data de 01.07.2012, cand societatea a devenit platitoare de TVA au fost emise facturi cu TVA fara a se proceda la regularizarea avansului facturat.

La data de 30.09.2012, societatea procedeaza la regularizarea facturii de avans dar si la corectia facturilor de servicii emise cu TVA.

Societatea sustine ca regularizarea facturii de avans s-a realizat prin stornarea acesteia la data emiterii facturii pentru contravaloarea prestarii de servicii, conform reglementarilor de la pct.72 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea arata ca prin factura de regularizare a avansului s-au stornat factura de avans, facturile de servicii emise cu TVA, s-a inscris suma corecta fara TVA, pentru contravaloarea prestarii de servicii pana la nivelul avansului facturat anterior inregistrarii ca platitor de TVA.Astfel avansul facturat a fost stornat si s-a emis factura de servicii, colectandu-se TVA doar pentru diferenta dintre valoarea avansului facturat inainte de inregistrarea ca platitor de TVA si restul operatiunilor;

Regularizarea facturii de avans s-a realizat odata cu receptia primelor stadii de lucrari realizate pentru care partile confirma realizarea acestora prin procesele verbale de receptie partiala pentru care s-au emis facturile;

Societatea precizeaza ca toate procesele verbale sunt semnate de ambele parti, prin aceste documente constatandu-se executarea unei anumite faze a lucrarilor in raport cu documentatia tehnico-economica, calitatea acestora si valoarea lucrarilor executate si au stat la baza emiterii facturilor emise catre beneficiarul SC D au respectat astfel prevederile art.134¹ alin.(1) si (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel considera ca modul de lucru pentru aceste operatiuni este in conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal precum si prevederile pct.16¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal ;sustine ca raportarea operatiunilor in speta la prevederile art.134 alin.(4) si alin.(5) din Codul fiscal este o teza falsa care nu are legatura cu interpretarea corecta a Codului fiscal si a Normelor metodologice de aplicare a acestuia.

Fata de prevederile legale enuntate si sustinerile din contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA colectata suplimentar precum are dreptul la deducerea TVA, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate respectiv Decizia de

impunere si Raportul de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. -Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentant TVA, dobanzi si penalitati de intarziere.

Din Raportul de inspectie care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta urmatoarele:

1) Cu privire la TVA colectata;

SC X s-a inregistrat in scopuri de TVA prin depasirea plafonului de scutire la data de 01.07.2012. Pe perioada anterioara, societatea a aplicat regimul special de scutire a taxei prevazut de art.152 alin.(1) si (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X a incheiat cu SC D, Contractul de antrepriza pentru construirea unui ansamblu de locuinte, valoare contractului fiind de..., pret ce include TVA.

SC X a emis catre SC D, factura reprezentand "avans conform contract antrepriza" in regim special de scutire fara TVA.

Din fisa contului 4111. D rezulta ca, societatea a incasat partial factura de avans.

Urmare a facturarii avansului, SC X a depasit plafonul de scutire de TVA iar incepand cu data de 01.07.2012 a devenit platitoare de TVA si dupa aceasta data facturile au fost emise cu TVA.

Ulterior SC X regularizeaza factura de avans .

Organele de inspectie precizeaza ca, Codul fiscal acorda facilitatea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici si dupa data inregistrarii in scopuri de TVA pentru avansurile incasate pentru valoarea partiala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii prin art.134 alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca din valoarea avansului facturat , in regim de scutire fara TVA , societatea a incasat partial factura de avans. ; prin regularizarile efectuate dupa data inregistrarii in scopuri de TVA , societatea a facturat in regim special de scutire prestari de servicii in valoare de ...

Pentru diferenta dintre valoarea facturata in regim special de scutire si valoarea incasata a avansului, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea avea obligatia regularizarii in sensul aplicarii regimului de taxare adica, pentru diferenta de.. societatea avea obligatia de a colecta TVA in cota de 24% , in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) si (7) coroborat cu prevederile art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Cu privire la TVA nedeductibila

Pentru prestarile de servicii realizate in regim de scutire la nivelul avansului incasat organele de inspectie fiscala au procedat la identificarea achizitiilor necesare realizarii acestor servicii in baza costurilor inregistrate in fisa contului 332'Lucrari si servicii in curs de executie" aferenta perioadei 01.01.2012-31.12.2012 si Situatiei costurilor aferente lucrarilor facturate catre SC D, intocmita de societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, costul total al lucrarilor pentru care se aplica regimul special de scutire este de.. lei ;

In "Situatia costurilor aferente lucrarilor facturate catre SC D" sunt inscrise facturile de achizitii aferente lucrarilor facturate catre SC D; aceste facturi de achizitii impreuna cu anexele au fost prezentate de SC X ca urmare a Notificarii.

Urmare a analizei facturilor si anexelor prezentate de societate in raport de "Situatia costurilor aferente lucrarilor facturate catre SC D", organele de inspectie fiscala

au constatat ca societatea a dedus TVA pentru facturile care constituie componenta costurilor inregistrate de SC X aferente realizarii de lucrari in regim special de scutire cu exceptia facturii.. inregistrata in jurnalul de cumparari si a facturii.. inregistrata in jurnalul de cumparari, fapt confirmat de jurnalul pentru cumparari intocmit pentru trimestrul III 2012.

In concluzie TVA deductibila inregistrata de SC X aferenta lucrarilor facturate in regim special de scutire catre SCD, in perioada 03.07.2012-22.08.2012 , este in suma de.. lei, calculata astfel:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta achizitiilor necesare efectuarii lucrarilor facturate in regim de scutire , in conformitate cu prevederile art.126 alin.(9), art.145 alin.(2) lit.a) si c) si art.152 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatările fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.07.2012-31.01.2014

1. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul solutionare contestatii este daca SC X datoreaza bugetului de stat TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere .**

In fapt, SC X, a aplicat regimul special de scutire a taxei prevazut de art.152 alin.(1) si (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X in calitate de executant a incheiat cu SC D in calitate de proprietar , Contractul de antrepriza pentru construirea unui ansamblu de locuinte.

SC X a fost incredintata cu un mandat de antreprenoriat general pentru organizarea integrala a activitatii de construire(...) Executantul a fost ales de catre SC D in vederea executarii integrale a constructiilor mai sus mentionate, constand din:constructii de cladiri, lucrari de terasamente, echipament electric, termic, instalatii etc.

Pretul contractului pentru finalizarea la timp a lucrarilor este de.. lei, pret ce include si TVA.

In baza acestui contract, societatea a emis catre SC D, factura reprezentand "avans conform contract antrepriza" in regim special de scutire fara TVA.

Din fisa contului 411 D, rezulta ca, in perioada de scutire, societatea a incasat partial avansul facturat catre acest client.

Urmare a facturarii avansului, SC X a depasit plafonul de scutire de TVA iar incepand cu data de 01.07.2012 a devenit platitoare de TVA.

Dupa data de 01.07.2012, SC X a emis catre SC D facturi cu TVA:

Ulterior, prin factura societatea a stornat avansul facturat fara TVA cat si facturile emise cu TVA , inscriind totodata in aceeasi factura valorile din facturile stornate fara TVA.

Operatiunile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile prin urmatoarele

articole contabile:

-factura de avans : 4111.00001=419

-facturile emise cu TVA :

4111.00001=%

704

4427

-factura de regularizare avans

411.00001=%

419

4427

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada de scutire societatea a incasat avansuri iar urmare a regularizarii avansului, societatea a facturat in regim de scutire prestari de servicii;

Pentru diferenta dintre valoarea facturata in regim special de scutire si valoarea incasata a avansului, organele de inspectie fiscala au colectat TVA , in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) si (7) coroborat cu prevederile art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, SC X, pe perioada ,cand a devenit platitoare de TVA si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, in baza facturilor de achizitii emise de diversi furnizori de bunuri si servicii.

Organele de inspectie fiscala au procedat la identificarea achizitiilor necesare realizarii acestor servicii in baza costurilor inregistrate in fisa contului 332”Lucrari si servicii in curs de executie” si Situatiei costurilor aferente lucrarilor facturate catre SC D , intocmita de societate si au constatat ca, costurile totale aferente lucrarilor realizate in regim special de scutire in limita avansului incasat este de ... ;astfel au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta achizitiilor necesare efectuarii lucrarilor facturate in regim de scutire la nivelul avansului incasat, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) si art.152 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca regularizarea facturii de avans emisa in perioada de scutire cu facturi prin care se deconteaza lucrari realizate dupa data inregistrarii in scopuri de TVA s-a efectuat in conformitate cu dispozitiile art.134 alin.(5) , art.134¹, art.134¹ alin.(1) si (7) , art.134² alin.(2) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.16¹ din H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si considera ca nu datoreaza bugetului de stat TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca in conformitate cu prevederile art.145, art.146 si art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala precum si pct.45, pct.46 si pct.61 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor destinate desfasurarii activitatii.

In ceea ce priveste TVA , colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra diferentei de avans facturat in regim de scutire si neincasat pana in data cand a devenit platitoare de TVA, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹ si art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ,care preved:

-art.134

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

(5) În cazul schimbării regimului de impozitare se va proceda la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 134² alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, și la art. 134² alin. (2) lit. b), dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii. **Prevederile acestui alineat nu se aplică pentru micile întreprinderi prevăzute la art. 152, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153.**

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art.134²

“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”

La pct.16¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată se prevede:

“(1) Prevederile art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”

În ceea ce privește operațiunea de regularizare a avansurilor la pct.69 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.155 alin.(1) din Cod se prevede:

“(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau

prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile art. 139¹ din Codul fiscal și pct. 22. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), art. 151 sau art. 151¹ din Codul fiscal, în cazul facturilor de avans sau a facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii.

Din prevederile legale invocate se retin urmatoarele:

Regimul de impozitare aplicabil pentru operatiunile impozabile este regimul in vigoare la data la care intervine faptul generator, cu exceptia cazurilor prevazute la art.134² alin.(2) si anume: exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi inainte de data la care intervine faptul generator ; data la care se incaseaza avansul , pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator.

Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor cu exceptiile prevazute de lege.

Prin exceptie, prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru , alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau dupa caz, in functie de prevederile contractuale la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

Totodata, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, in cazul schimbarii regimului de impozitate se va proceda la regularizare pentru facturile emise de catre prestator pentru avansurile incasate sau in cazul emiterii de facturi partiale sau totale pentru prestari de servicii inaintea faptului generator.

De retinut ca aceste regularizari nu se aplica pentru micile intreprinderi prevazute la art.152 care se inregistreaza in scopuri de TVA conform art.153, pentru facturile emise inainte de trecerea la regimul de taxare .

In concluzie, se retine ca pentru facturile emise in regim de scutire de TVA , regimul de TVA nu se modifica ulterior inregistrarii contestatoarei in scopuri de TVA indiferent daca avansul a fost efectiv incasat sau nu, inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, deoarece potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, fiind emisa o factura inainte de faptul generator de taxa, exigibilitatea TVA intervine la data emiterii facturii.

Mai mult, micile intreprinderi beneficiaza de prevederile art.134 alin.(5) din Codul fiscal, care constituie o exceptie de la regula.

Prin urmare, pentru factura reprezentand "avans conform contract antrepriza" emisa in regim special de scutire de TVA catre SC D, regimul de TVA nu se modifica ulterior inregistrarii societatii contestatoare in scopuri de TVA, indiferent daca avansul a fost incasat sau nu inainte de inregistrarea in scopuri de TVA;factura de avans va fi regularizata tot in regim de scutire pe masura efectuarii lucrarilor, dupa inregistrarea societatii in scopuri de TVA.

In acest sens, s-a pronuntat si Ministerul Finantelor Publice -Directia generala legislatie Cod vamal si reglementari vamale, ca directie specializata, prin adresa transmisa, urmare a solicitarii de catre D.G.R.F.P. a unui punct de vedere cu privire la cauza in speta .

Prin urmare organele de inspectie fiscala in mod eronat au colectat suplimentar TVA asupra diferentei rezultata intre valoarea facturata in regim de scutire si valoarea incasata a avansului facturat in regim de scutire.

In ceea ce priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, mentionam:

Conditile de deductibilitate a TVA sunt cele prevazute la art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.145

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

-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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

-art.147¹

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

De asemenea, in speta sunt aplicabile pct.45, pct.46 si pct.61 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea articolelor de lege mai sus enumerate, care prevad:

-pct.45

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

(3) În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 61 alin. (6) - (8) și pct. 62 alin. (4) - (6).”

-pct.46

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original.”

-pct.61

“(10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 152 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;[...]

(11) Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă deplăcut după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(12) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (10), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

-pct.62

“(1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.”

Din prevederile legale enunțate se retin următoarele:

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

De asemenea, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul la deducerea TVA aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii, emise de o persoană

impozabila inregistrata in scopuri de TVA daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile** realizate si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, in cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal si care se înregistreaza în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, au dreptul la ajustarea taxei aferenta bunurilor aflate în stoc si serviciilor neutilizate, constatate pe baza de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Pentru ajustarea taxei persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 149 din Codul fiscal.

Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si a serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din jurnalul de cumparari aferent perioadei cand SC X nu era inregistrata in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, anexat la dosarul contestatiei , rezulta ca societatea a efectuat achizitii de la diversi furnizori pentru care nu si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, din Jurnalul de cumparari rezulta ca societatea a efectuat achizitii de la furnizorul P.

Din jurnalul de cumparari aferent perioadei cand societatea a devenit platitoare de TVA, existent in copie la dosarul contestatiei rezulta ca facturile emise de furnizorul P in perioada cand societatea nu era inregistrata in scopuri de TVA au fost stornate si emise facturi cu TVA pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere.

De asemenea din acest jurnal rezulta ca pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate dupa data cand societatea s-a inregistrat in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, aceasta a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibile.

Din fisa contului 332"Lucrari si servicii in curs de executie" si Situatiei costurilor aferente lucrarilor facturate catre SC D rezulta ca SC X a inregistrat in evidentele contabile costuri aferente lucrarilor facturate catre SC D incepand cu data .. cand societatea era inregistrata in scopuri de TVA.

Prin Raportul de inspectie fiscala a fost considerata ca nedeductibila fiscal TVA aferenta achizitiilor necesare efectuării lucrarilor facturate in regim de scutire la nivelul avansului incasat, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) si art.152 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pe motiv ca achizitiile nu au fost destinate operatiunilor taxabile respectiv persoana impozabila care aplica regimul special de scutire nu are dreptul la deducerea taxei aferenta achizitiilor in conditiile art.145 si art.146 din Cod.

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA au dreptul la deducerea TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile** si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere, se retine ca achizitiile asupra carora s-a respins la deductibilitate TVA au fost destinate efectuării lucrarilor facturate in regim de scutire, deci nu unor operatiuni taxabile.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate și punctului de vedere al Ministerului Finanelor Publice -Direcția generală legislație Cod fiscal și reglementări vamale se reține că factura de avans emisă de SC X, înainte de înregistrarea scopurilor de TVA va fi regularizată tot în regim de scutire pe măsura efectuării lucrărilor după înregistrarea în scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatoare a regularizat factura de avans iar organele de inspecție fiscală au stabilit achizițiile efectuate aferente lucrărilor executate care au fost acoperite de avansul facturat și încasat și au respins la deductibilitate TVA în valoare de...

În aceste condiții revine în sarcina organelor de inspecție fiscală, să stabilească achizițiile efectuate aferente lucrărilor executate care vor fi acoperite de avansul facturat în regim de scutire, pentru care nu se poate exercita dreptul de deducere.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate, precizările din prezenta decizie precum și opinia Ministerului Finanelor Publice -Direcția generală legislație Cod fiscal și reglementări vamale cu privire la cauza în speta, se va desființa Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată pe perioada verificată.

În măsura să analizeze operațiunile înregistrate de societate în evidențele contabile în baza facturii prin care a fost regularizată factura de avans emisă în regim de scutire, înainte de înregistrare în scopuri de TVA și să stabilească achizițiile efectuate aferente lucrărilor executate care vor fi acoperite de avansul facturat în regim de scutire, pentru care nu se poate exercita dreptul de deducere, și totodată să stabilească în mod legal și corect TVA de plată datorată bugetului de stat de către SC X, este organul de inspecție fiscală.

Conform art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

"(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

La art.64 și art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se prevede:

-art.64

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-art. 65

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt fiscale a contribuabilului în vederea stabilirii bazei impozabile și totodată a TVA datorată bugetului de stat aferentă avansului regularizat în mod legal în regim de scutire de societate prin factura, după înregistrarea în scopuri de TVA și să determine achizițiile aferente lucrărilor executate care sunt acoperite de avansul facturat în regim de scutire pentru care nu se poate exercita dreptul de deducere a taxei.

Astfel, în speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(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.”

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

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

si prevederile din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

In consecinta, se va desfiinta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada verificata , urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obiect si sa stabileasca situatia fiscala reala a societatii cu privire la TVA datorata bugetului de stat pe perioada verificata, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

2.Cu privire la accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar de plata, mentionam:

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca asupra TVA, stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat , dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120^ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a desfiintat Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, potrivit principiului de drept”accesorium sequitur principale” se va desfiinta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

Pentru considerentele arătate in continutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, contestata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. , cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala si anume:

- TVA stabilita suplimentar
- dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

Prezenta decizie este definitiva in randul cailor de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.