

IL/37/2011

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice x a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala nr.x prin adresa nr.x cu privire la contestatia formulata de x, x, RO x, cu sediul in x, inregistrata la D.G.F.P. X sub nr.x

Prin contestatia formulata de x se contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x, Raportul de inspectie fiscala generala nr.x

Obiectul contestatiei se refera la suma de x lei reprezentand :

-Taxa pe valoarea adaugata= x

-majorari de intarziere T.V.A. =x

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv x, data semnarii de primire si data inregistrarii contestatiei la Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv x, asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice x prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I.-x, cu sediul in municipiul x, in baza art.205, alin.(1) din O.G.nr.92/2003 actualizata cu completarile si modificarile ulterioare, formuleaza contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala generala nr.x si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x

Contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscla au calculat taxa pe valoare adaugata suplimentara fara a fi vinovati de insolventa furnizorului si in conditiile in care furnizorul a colectat taxa pe valoare adaugata, inregistrand facturile in cauza in jurnalele de vanzari T.V.A si in deconturile T.V.A. lunare. De asemenea sustine ca a dedus in mod corect taxa pe valoarea adaugata din aceste facturi in conditiile in care nu a avut cunostinta de intrarea furnizorului in insolventa.

Considera ca nu este corect si legal sa plateasca taxa pe valare adaugata cu buna credinta si sa fie pedepsiti pentru nerespectarea legii de catre furnizor care poarta intreaga responsabilitate pentru redactarea si emiterea facturilor si pentru efectuarea de operatiuni comerciale fara aprobarea administratorului judiciar.

De asemenea x mentioneaza ca inspectorii fiscali au refuzat sa observe ca bunurile facturate sunt exceptate de la aplicarea masurilor de simplificare si ca bunurile livrate in cadrul comertului cu amanuntul sunt exceptate de la aplicarea masurilor de simplificare.Bunurile cumparate le-au fost vandute cu amanuntul deoarece nu erau destinate revanzarii fiind utilizate de societate in procesul de productie.

Considera ca daca s-ar accepta ideile care au stat la baza constatarilor si

masurilor contestate ar insemna ca ar avea obligatia de a plati taxa pe valoare adaugata de doua ori pentru aceiasi marfa, o data taxa pe valoare adaugata colectata de furnizor(si datorata statului de catre acesta) si a doua oara aceeaasi taxa pe valoare adaugata, conform actelor atacate.

Fata de cele prezentate , contestatarul solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrative fiscale contestate.

II.-Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala nr.x prin Referatul cu propuneri de solutionare nr. x mentioneaza ca a stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de x lei, deoarece x a dedus TVA in suma totala de x lei in baza facturilor fiscale emise de x x, in perioada x, conform copiilor de pe facturile fiscale de aprovizionare din anul x si fisei analitice a furnizorului intocmita de x anexata la raportul de inspectie fiscala.

Intrucat impotriva x a fost declansata procedura insolventei din data de x potrivit Dosarului nr.x de la Tribunalul Judetean x, toate facturile fiscale emise de x in perioada x trebuiau supuse regimului de simplificare (taxare inversa) potrivit prevederilor art. 160, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

La control s-a constatat ca x a inregistrat valoarea TVA numai ca taxa deductibila din facturile mentionate fara a inregistra valoarea TVA si la taxa colectata.

Au fost incalcate prevederile art.160, alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

x in perioada lunilor cand nu a aplicat taxarea inversa pentru TVA din facturile emise de x si a dedus TVA, a diminuat taxa de plata fata de bugetul consolidat al statului, fapt pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de x lei .

De asemenea, conform pct.82, alin.(6) din H.G. nr.44/2004, actualizata privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

"In cazul neaplicarii taxarii inverse prevazute de lege organele de inspectie fiscala vor dispune masuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor si a beneficiarilor la corectarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform prevederilor din prezentele norme. **In cadrul inspectiei fiscale la beneficiarii operatiunilor, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere ca beneficiarul avea obligatia sa colecteze TVA la momentu/ exigibilitatii operatiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere".**

Organele de inspectie fiscala nu au dispus masuri pentru obligarea beneficiarilor la corectarea operatiunilor de taxare inversa, intrucat acest lucru presupunea ca si furnizorii sa fie obligati de organele competente sa faca aceasta corectie, lucru care nu este posibil intrucat furnizorul este radiat din data de x

Astfel, organele de inspectie nu au putut solicita un control incrucisat la societatea furnizoare x intrucat aceasta a fost radiata din data de x, iar conform prevederilor legale si a adresei transmisa de ANAF nr.x, inregistrata la DGFP x sub nr. x

si la AIF sub nr.x se face precizarea " Avand in vedere ca prin incheierea de radiere persoana juridica a incetat sa mai fiinteze, nemaiavand calitatea de contribuabil, aceasta nu mai poate constitui obiect al inspectiei fiscale."

Intrucat beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilitatii operatiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, organul de inspectie fiscala a colectat TVA in suma de x lei, iar pentru faptul ca in aceea perioada cand nu s-a aplicat taxarea inversa s-a diminuat taxa pe valoare adaugata de plata, s-au calculat si majorari de intarziere in suma de x lei.

Fata de cele mentionate mai sus, organul de inspectie fiscala propune respingerea contestatiei ca neantemeiata pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoare adaugata si suma de x lei reprezentand majorari de intarziere T.V.A.in conditiile in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispue prin actul administrativ fiscal atacat.

III.-Luand in considerare constatarile Activitatii de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala nr.x, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de control se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale,corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, analiza si evaluarea informatiilor fiscale,in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatii proprii sau din alte surse la x

In urma verificarii a fost emisa Decizia de impunere x nr.x contestata in totalitate pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoare adaugata si majorari de intarziere T.V.A. x lei.

Perioada verificata cu privire la T.V.A. a fost x

Organele de inspectie fiscala au constatat ca x a declarat taxa pe valoare adaugata in suma totala de x lei iar in urma inspectiei fiscale a reiesit suma de x lei T.V.A. deductibila

Diferenta in suma de x lei T.V.A. s-a datorat unor facturi emise de x, contribuabil aflat in stare de insolventa din data de x, neidentificat la verificarea anterioara.

In baza solicitarii nr. x efectuata catre doamna x , reprezentant al x, in calitate de administrator judiciar la x , judetul x, s-a comunicat organului de inspectie fiscala ca prin Sentinta comerciala nr. x s-a dispus deschiderea procedurii insolventei pentru aceasta societate,**fiind ridicat debitoarei dreptul de administrare incepand cu data de x.** Desemenea s-a mentionat ca nu a avut cunostinta de continuarea activitatii de catre x, de emiterea de facturi fiscale in numele societatii in perioada x, data declansarii procedurii de faliment. Aceste operatiuni nu au fost autorizate de administratorul judiciar, specimenul de stampila aplicat pe documentele financiar-contabile emise in mod fraudulos in acesta perioada nefiind cel intrebuintat de x.

In baza celor mentionate de administratorul judiciar al x s-a intocmit in data de x Referatul pentru solicitarea reverificarii si a fost emisa Decizia de reverificare a taxei pe valoare adaugata pentru perioada x

Din documentele puse la dispozitie de x x pentru verificare, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost inregistrate operatiuni de aprovizionare cu facturi fiscale de la de la x in perioada x, facturi ce fac obiectul prezentei contestatii.

Intrucat impotriva x a fost declansata procedura insolventei din data de x potrivit Dosarului nr.x de la Tribunalul Judetean x, toate facturile fiscale emise de x in perioada x trebuiau supuse regimului de simplificare (taxare inversa) potrivit prevederilor art. 160, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca x a **inregistrat taxa pe valoare adaugata numai ca taxa deductibila din facturile ce fac obiectul contestatiei , fara a inregistra valoarea T.V.A. si la taxa colectata .**

In sustinere contestatorul mentioneaza ca bunurile din facturile emise de x , judetul x,sunt exceptate de la aplicarea masurilor de simplificare, conform dispozitiilor art. 160 al(2) lit.b teza a doua din Legea nr. 571/2003 , care dispune ca” bunurile livrate in cadrul comertului cu amanuntul sunt exceptate de la aplicarea masurilor de simplificare.” Contestatarul mentioneaza ca bunurile cumparate de la furnizor cu facturile ce fac obiectul contestatiei , au fost vandute cu amanuntul deoarece nu erau destinate revanzarii, ci au fost utilizate de societate in procesul de productie.

In drept , sunt aplicabile prevederile art. 160 al(2) lit.b ,al(3) si al. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , si pct. 82 al(6) din H.G. nr. 44/2004 , actualizata privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza :

Art.160

“(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)."

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca se aplica masurile de simplificare pentru bunurile sau serviciile livrate ori prestate de catre persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolventa, beneficiarii fiind obligati sa evidentieze taxa atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila .

Din analiza Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.x se retine ca pentru furnizorul x s-a deschis procedura insolventei din data de x , iar pentru facturile emise trebuia sa se aplice masurile de simplificare .

De asemenea s-a retinut ca beneficiarul respectiv x nu a colectat TVA la momentul exigibilitatii operatiunii , concomitent cu exercitarea dreptului de deducere in conformitate cu prevederile legale.

Din verificarile efectuate in baza de date A.N.A.F cat si a O.N.R.C. ,organul de solutionare a contestatiei a constatat ca partenerul de afaceri al x, respectiv x a fost radiata din data de x

Conform pct.82 (6) HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede :

(6) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

Asadar , in cadrul inspectiei fiscale care a avut loc in luna decembrie 2010 organele de control au avut in vedere faptul ca x **in calitate de beneficiar al bunurilor livrate de o societate pentru care s-a deschis procedura de insolventa avea obligatia sa colecteze TVA la momentul exigibilitatii operatiunii , concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.**

In ceea ce priveste furnizorul x organele de inspectie fiscala la data efectuarii verificarii nu aveau cum sa il oblige la efectuarea corectiilor conform prevederilor legale mentionate mai sus, dat fiind faptul ca aceasta societate a incetat sa mai existe , deci nu mai are calitatea de contribuabil si nu mai poate constitui obiect al inspectiei fiscale.

De asemenea potrivit art. 134 , art.134 ^1 alin.(1) si art .134 ^2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , actualizata cu modificarile si compeltarile ulterioare se stipuleaza :

”ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale

necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptătită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). **Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.**

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(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;

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, in cazul livrarilor de bunuri exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi , inainte de data la care intervine faptul generator.

Asadar x avea obligatia sa colecteze TVA la momentul exigibilitatii operatiunii , concomitent cu exercitarea dreptului de deducere adica la data emiterii facturii .

Cu privire la afirmatia contestatorului precum ca bunurile facturate de o societate la care a fost declansata procedura insolventei ,sunt exceptate de la aplicarea masurilor de simplificare conform art. 160 al(2) lit. b din Codul fiscal , dat fiind faptul ca acestea au fost vandute cu amanuntul deoarece nu erau destinate revanzarii, ci au fost utilizate de societate in procesul de productie ,facem mentiunea ca in punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice – Directia Generala Legislatie Impozite Directe transmis cu adresa nr.x si inregistrat la DGFP x sub nr. x ,se precizeaza:

“Conform prevederilor art. 160, al. (2), lit. b) din Codul fiscal, bunurile si serviciile pentru livrarea sau pastrarea carora se aplica masurile de simplificare sunt bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de/catre persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolventa **cu exceptia bunurilor livrate in cadrul comertului cu amanuntul.**

Potrivit prevederilor pct. 82, al. (3) și (4) din norme, în cazul livrarilor/prestarilor prevazute la art. 160, al. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile incasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fara taxa și înscriu în factura mențiunea “taxare inversa”. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumparaturi, fiind preluata atât ca taxa colectata, cât și ca taxa deductibila în decontul de taxa. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente. Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumparator este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, colectarea taxei pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei către furnizor/prestator.

Conform prevederilor art. 4 din OG nr. 99/2000 următorii termeni se definesc astfel:

comert cu ridicata/de gros – activitatea desfășurata de comerciantii care cumpara produse în cantitati mari în scopul revanzarii acestora în cantitati mai mici altor comercianti sau utilizatori profesionali și colectivi.

comert cu amanuntul/de detail – activitatea desfășurata de comerciantii care vand produse de regula, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora.

consumator – orice persoana fizica sau grup de persoane fizice constituite în asociatii care cumpara, dobandeste, utilizeaza ori consuma produse sau servicii în afara activitatii profesionale.”

Conform celor mentionate mai sus, tranzactiile prezentate nu se încadrează în categoria “comert cu amanuntul”, datorita faptului ca bunurile au fost livrate unui utilizator profesional și nu unui consumator, astfel cum este definit în OG nr. 99/2000, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

Asadar, având în vedere ca petentul a înregistrat valoarea TVA, din facturile ce fac obiectul contestatiei, decat ca taxa deductibila fara sa înregistreze concomitent și taxa colectata la momentul exigibilitatii operatiunii de la acea data ,diminuand astfel taxa pe valoare adaugata de plata, , organele de inspectie fiscala au calculat în mod corect și legal diferenta taxa pe valoare adaugata în suma de x

În concluzie, contestatia cu privire la suma de x reprezentand TVA, stabilita prin Decizia de impunere nr.x va fi respinsa ca neantemeiata conform prevederilor pct. 12.1 din Ordinul nr. 519/2005, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala:

1 “Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, în situatia în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestatiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

În ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente T.V.A. în suma de x lei,se retine ca acestea reprezinta masura accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”,motiv pentru care și acest capat de cerere va fi respins ca neantemeiat.

B.-In ceea ce priveste faptul ca petenta contesta si **Raportul de inspectie fiscala nr.x** ,mentionam ca sunt aplicabile prevederile art. 109 din Codul de procedura fiscala , unde referitor la **Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale se precizeaza :**

Art.109-''(1)Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris , in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2)La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus , dupa caz , fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale."

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonantei Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedura fiscala **"titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;''

Fata de cadrul normativ sus-citat se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.**

_____Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere, fapt pentru care acest capat de cerere va fi respins ca inadmisibil.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 160 al(2) lit.b ,al(3) si al. (5),art 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , si pct. 82 al(6) din H.G. nr. 44/2004 , actualizata privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 12.1 din Ordinul nr. 519/2005, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216 al(1)din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

D E C I D E :

Art.1-Respingerea contestatiei x ca neantemeiata pentru suma de x lei reprezentand :

-Taxa pe valoarea adaugata= x

-majorari de intarziere T.V.A. =x

Art.2-Respingerea contestatiei ca inadmisibila pentru capatul de cerere cu privire la Raportul de inspectie fiscala nr.x

Art.3-Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul x in termen de 6 luni de la comunicare.