

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 94

din 21.11.2005

privind soluționarea contestației formulate de
SC SRL din localitatea,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. / 12.10.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. / 7.10.2005, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava sub nr. / 12.10.2005, cu privire la contestația formulată de SC SRL, având sediul în localitatea, nr., județul Suceava.

SC SRL, din localitatea, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr / 31.08.2005 și Raportul de inspecție fiscală nr / 19.08.2005, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma delei noi**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Sumele ce fac obiectul contestației formulate de SC SRL Suceava sunt exprimate în lei noi, denumiți în continuare lei, în baza art. 1 alin. (3) din Legea nr. 348/2004 privind denominarea monedei naționale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 176 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 și 178 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC SRL, din localitatea, județul Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr / 31.08.2005 și Raportul de inspecție fiscală nr / 19.08.2005, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma delei noi, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Societatea SRL susține că, în conformitate cu art 65 pct 5 din H.G. nr. 84/2005, taxa pe valoarea adăugată aferentă sumelor plătite în avans este deductibilă la data plății avansului și ca urmare avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă delei aferentă avansurilor plătite prin SA Câmpulung, către SC SA, astfel:

- cu fila CEC nr, la data de 11.11.2004, suma delei,
- cu fila CEC nr, la data de 16.12.2004, suma delei.

De asemenea, contestatoarea precizează că sumele plătite în avans sunt aferente facturii fiscale nr.din 4.01.2005 emise de către SC SA în sumă totală delei, reprezentând contravaloarea masei lemnoase livrată în anul 2004.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr/19.08.2005 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr/31.08.2005, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava au efectuat verificarea modului de calcul, evidențiere și plată a taxei pe valoarea adăugată pe perioada 1.08.2004-30.06.2005, ca urmare a solicitării societății de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată la 30.06.2005, în valoare delei, prin Decontul cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc sub nr/22.07.2005.

În urma controlului efectuat, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei înscrisă în factura fiscală nr.din 4.01.2005 în valoare totală delei emisă de către SC SA reprezentând masă lemnoasă. Organul de control a considerat că societatea a încălcat prevederile art 160 pct 5 din H.G. nr 84/2005 care precizează că „în situația în care furnizorul nu a menționat „taxare inversă” în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin 2, beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă””, drept pentru care prin Raportul de inspecție fiscală nr/19.08.2005, nu a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

În baza raportului de inspecție fiscală a fost emisă Decizia de impunere nr/31.08.2005 privind obligațiile fiscale suplimentare, prin care s-a stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma contestată delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra legalității neadmiterii la deducere de către organele de control a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală atacat organul de control nu prezintă detaliat și clar motivele pentru care societatea SRL avea obligația de a aplica taxarea inversă în cazul facturii fiscale nr.din 4.01.2005.

În fapt, în urma controlului efectuat, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei înscrisă în factura fiscală nr.din 4.01.2005 în valoare totală delei emisă de către SC SA reprezentând masă lemnoasă.

Prin actul de control atacat, organul de inspecție fiscală a considerat că societatea nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, motivat de faptul că, potrivit prevederilor art 160 pct 5 din H.G. nr 84/2005, pentru livrările de bunuri de natura

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

Ca urmare a neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, prin Decizia de impunere nr/31.08.2005, organul de control a stabilit în sarcina contestatoarei obligația fiscală suplimentară în sumă delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În drept, în ceea ce privește obligația furnizorilor și beneficiarilor bunurilor de natura mesei lemnoase de a aplica **măsurile de simplificare** ale regimului de taxă pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art 160¹ din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin O.G. nr. 83/2004 și Legea nr. 494 / 2004 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 83/2004, aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2005, care prevede:

ART. 160¹

„Măsuri de simplificare

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

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;

d) materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos;

e) animalele vii.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă". Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.[...]

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

și ale pct 12 din H.G. nr. 84 / 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice

de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pentru aplicarea art 65¹, care precizează:

„ (2) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160¹ alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, sunt următoarele: masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare.[...]

(8) Livrările de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, efectuate după data de 1 ianuarie 2005, se consemnează în facturi fiscale de către furnizori, care se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, respectiv vor conține și baza de impozitare, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, având în plus mențiunea "taxare inversă". Pentru valoarea bunurilor fără taxa pe [...]

Din textele de lege citate mai sus se reține că **începând cu data de 1.01.2005**, furnizorii și beneficiarii bunurilor de natura materialului lemnos nominalizat prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, **înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată**, au obligația aplicării măsurilor de simplificare ce constau în **înscrisura în facturi a mențiunii „taxare inversă”** și evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrării de bunuri concomitent în jurnalul de vânzări și în jurnalul de cumpărări **fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**.

De asemenea, legiuitorul precizează și că de aplicarea măsurilor de simplificare sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii, iar în situația în care furnizorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile fiscale emise pentru bunurile de natura materialului lemnos, **beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă**, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor și să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factura fiscală.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr/19.08.2005 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr/31.08.2005, organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava nu a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă delei înscrisă în factura fiscală nr.din 4.01.2005 în valoare totală delei emisă de către SC SA reprezentând masă lemnoasă, motivat de faptul că SC SRL era obligat să aplice taxarea inversă. *Organele de control nu precizează motivele pentru care în acest caz trebuia aplicat regimul de taxare inversă, respectiv dacă SC SA este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dacă bunurile livrate de acesta se încadrează în categoria materialului lemnos nominalizat prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și dacă livrarea bunurilor a avut loc după data de 1 ianuarie 2005.*

Potrivit pct 12 din H.G. nr. 84 / 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată înNR. din 18 februarie 2005, „ **în situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ 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."

Din cele prezentate rezultă că în cazul neaplicării măsurilor de simplificare, organele de control dispun măsura de stornare a 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, și nu neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată și stabilirea de obligații suplimentare în sarcina contribuabilului.

Prin contestația depusă, societatea SRL precizează că factura fiscală nr.din 4.01.2005 în valoare totală delei emisă de către SC SA reprezentând masă lemnoasă a fost achitată integral în avans prin SA Câmpulung, astfel:

- cu fila CEC nr, la data de 11.11.2004, suma delei,
- cu fila CEC nr, la data de 16.12.2004, suma delei.

Pentru a susține această afirmație, contestatoarea depune la dosarul cauzei două extrase de cont bancar din care reiese că s-au efectuat două plăți cu cecuri către, fără a se preciza natura acestora. Valoarea celor două plăți este egală cu cea înscrisă în factura fiscală nr.din 4.01.2005. Menționăm că cele două extrase de cont bancar nu sunt semnate și ștampilate de bancă.

Contestatoarea nu precizează dacă pentru avansurile plătite către SC SA a primit facturi fiscale de avans sau dacă s-a emis numai factura fiscală nr.din 4.01.2005 în valoare totală delei prin care s-a efectuat operațiunea de regularizare a avansurilor. De asemenea, petenta susține că livrarea bunurilor s-a efectuat în anul 2004, fără să depună la dosarul cauzei documente din care să rezulte aceasta.

În actul de control atacat nu sunt făcute referiri cu privire la plata contravalorii facturii fiscale nr.din 4.01.2005 și la data când s-a efectuat recepția bunurilor. De asemenea, nu se precizează data la care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii fiscale nr.din 4.01.2005 și decontul în care a fost prinsă.

Pentru bunurile de natura materialului lemnos achiziționate în anul 2004 regimul de taxă pe valoarea adăugată aplicabil este cel normal prevăzut de următoarele prevederi legale:

art. 134, 145 și 155 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

ART. 134

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.[...]

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

[...]b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea

livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, [...]

ART. 155

(7) Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.

și ale pct 61 Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care precizează:

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

Din prevederile legale citate mai sus se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aferentă achizițiilor de bunuri care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și care sunt destinate utilizării în interesul afacerii ia naștere la data plății unui avans. Exercitarea dreptului de deducere se poate face pe baza facturilor fiscale de avans sau a facturii fiscale

pentru livrarea integrală a livrării de bunuri, la data emiterii acestor facturi.

Având în vedere că în actul de control atacat nu sunt făcute referiri cu privire la plata contravalorii facturii fiscale nr.din 4.01.2005 și la data când s-a efectuat livrarea bunurilor, iar documentele depuse de contestatoare nu sunt suficiente pentru a proba faptul că livrarea bunurilor a avut loc în anul 2004 și plata contravalorii lor s-a efectuat cu avansuri în anul 2004, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra regimului de taxă pe valoarea adăugată ce trebuia aplicat în acest caz. Dacă livrarea bunurilor s-a efectuat după data de 1 ianuarie 2005 sunt aplicabile prevederile legale referitoare la măsurile de simplificare, iar dacă livrarea s-a efectuat înainte de 1 ianuarie 2005 este aplicabil regimul normal de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele prezentate, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr./31.08.2005 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reverificarea taxei pe valoarea adăugată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor art 185 (3) „*Soluții asupra contestației*” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:
„ (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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, unde se stipulează:

„12.7. 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.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 160¹ din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin O.G. nr. 83/2004 și Legea nr. 494 / 2004 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 83/2004, pct 12 din H.G. nr. 84 / 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 134, 145 și

155 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, pct 61 Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pct. 102.5 din H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, coroborate cu art. 185 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr/31.08.2005, întocmită de Activitatea de Control Fiscal Suceava **privind suma de lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.