



ROMANIA
MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE
FISCALA

DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE CALARASI

DECIZIA Nr.10 /21.09.2006
privind solutionarea contestatiei depusa de societatea X
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 16134/09.08.2006

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de Control Fiscal asupra contestatiei depusa de societatea x cu sediul in municipiul Calarasi, impotriva Actului administrativ fiscal -Decizia de impunere nr.125/27.06.2006 emisa de Activitatea de Control Fiscal din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi in baza Raportului de inspectie fiscala nr.1/26.06.2006.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 alin.(1), art.177 alin.(1) si art.179 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de societatea X.

I. Din analiza contestatiei s-a constatat ca societatea contesta obligatiile fiscale suplimentare stabilite la pct.2.2 din Decizia de impunere nr.125/27.06.2006:

- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere
- penalitati de intarziere

Contestatoarea solicita anularea acestor obligatii fiscale, precum si suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei.

Motivele formulate de societate in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

1) Organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de faptul ca prestatiile de servicii efectuate in perioada 01.09.2002 – 31.10.2002 s-au realizat in baza contractelor incheiate cu beneficiari – Consilii Locale. Aceste institutii, beneficiare ale serviciilor de proiectare nu erau persoane impozabile decat pentru operatiunile prevazute in anexa nr.1 din Legea nr.345/01.06.2002, din cadrul carora nu facea parte si activitatea de proiectare. Astfel, la art.2 alin(4) si (5) din Legea nr.345/2002 se prevede: “... *institutiile publice nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitatile lor administrative, sociale, educative, culturale, sportive, de ordine publica, de aparare si siguranta statului, pe care le desfasoara in calitate de autoritati publice, chiar daca pentru desfasurarea acestora percep taxe, redevente, cotizatii sau onorarii...*” “*institutiile publice sunt persoane impozabile pentru operatiunile efectuate, inclusiv cele prevazute la alin (4) in cazul in care tratarea lor ca persoane neimpozabile pentru aceste operatiuni conduce la distorsiuni concurentiale... ele sunt persoane impozabile pentru operatiunile din anexa 1 a prezentei legi.*”

Rezulta din continutul celor doua texte mai sus redade ca in perioada 01.09.2002 – 31.10.2002 consiliile locale beneficiare ale contractelor incheiate nu erau persoane impozabile pentru activitatea de proiectare, neinclusa in anexa 1 a legii. In acest context, materializat in dispozitiile Legii 345/2002, consiliile locale nu calculau taxa pe valoarea adaugata la facturile emise de societatile platitoare de taxa pe valoarea adaugata si nici pentru facturile emise de ele.

Inspectia fiscala a fost de acord cu acest punct de vedere, insa a apreciat ca nu este acoperitor pentru obligatia societatii de a factura prestatia de servicii cu taxa pe valoarea adaugata, chiar si pentru acele operatiuni care au fost finantate din fondurile speciale, nerambursabile si carora nu li se poate aplica taxa pe valoarea adaugata.

Contestatoarea apreciaza ca nu exista prejudiciu generat de neincluderea obligatiei de a factura prestatia cu taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care solicita inlaturarea concluziilor inscrise in raportul de inspectie fiscala nr.1/26.06.2006 si pe cale de consecinta, modificarea in parte a deciziei de impunere nr.125/27.06.2006, exonerand-o de la plata unei taxe si a accesoriilor ei, pe care nu o datoreaza si pe care statul roman nu o poate percepe vis-a-vis de un fond nerambursabil cum este de exemplu SAPARD.

O alta greseala a inspectiei, reluata in decizia atacata, consta in faptul ca a ignorat situatia potrivit careia societatea nu era platitoare de taxa pe valoarea adaugata. Sub acest aspect, contestatoarea sustine ca, in calitate de emitenta a facturilor de prestari servicii nu era obligata sa plateasca statului taxa pe

valoarea adaugata, iar beneficiarii – consiliile locale – nu aveau posibilitatea legala de a recupera de la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata.

Inscrierea din eroare a taxei pe valoarea adaugata pe facturile aferente perioadei in care nu era platitoare de taxa pe valoarea adaugata, nu are nici o relevanta si nu poate da nastere unei obligatii fiscale din moment ce nu exista un prejudiciu. In plus, obligatiile bugetare au fost stabilite si repartizate la nivelul sumelor inscrise in contractele incheiate de parti. Nici reprezentantii SAPARD insarcinati cu supravegherea alocarii sumelor si nici partile nu au convenit/stabilit valoarea contractelor cu taxa pe valoarea adaugata, ci au facut abstractie de aceasta taxa stiind ca ea nici nu se colecteaza si nici nu se deduce.

In contractele nr.AS – C2, 121031200115 si AS – C2,121031200157 s-a inscris scutirea de la plata taxei pe valoarea adaugata conform Legii nr.345/2002 si OMFP nr.726/2002, valoarea contractelor fiind indiscutabil fara taxa pe valoarea adaugata.

2) Legea nr.571/2003 la art.143 reda modalitatile de scutire de taxa pe valoarea adaugata, printre care si restituirea taxei catre beneficiarii fondurilor nerambursabile, in lipsa obtinerii certificatului de scutire. Contestatoarea precizeaza ca, potrivit procedurii generate de aceasta prevedere legala, trebuia sa plateasca bugetului de stat contravaloarea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise, iar beneficiarii aveau dreptul sa solicite restituirea de la bugetul de stat a acestor sume. Circuitul taxei pe valoarea adaugata de la prestator la stat si inapoi la beneficiar pare la prima vedere simplu si eficient, insa el implica timpi diferiti: plata de catre prestator se facea concomitent cu emiterea facturii in timp ce restituirea taxei pe valoarea adaugata catre beneficiar se facea dupa un anume interval de timp si afecta costul prestatiei inscrisa in contract.

Contestatoarea apreciaza ca obligatia fiscala retinuta in sarcina acesteia cu titlu de taxa pe valoarea adaugata nu are suport, astfel incat solicita reverificarea materialului probator si raportandu-l la dispozitiile legale sa se admita contestatia.

3) In privinta taxei pe valoarea adaugata datorata ca urmare a prestarilor de servicii executate in baza contractului nr.180/2002, in cadrul programului de reabilitari scoli, concluziile inspectiei fiscale au fost formulate prin aplicarea gresita a legii.

Actualizarea Legii nr.345/2002 intervenita la 18 iulie 2003 a adus ca element de noutate si scutirea de la plata taxei pe valoarea adaugata in sfera prestatorilor de servicii de asistenta tehnica. Suma facturata fara taxa pe valoarea adaugata facea parte dintr-o faza de executie speciala a proiectului, ce nu a fost inteleasa de inspectia fiscala in termenele si limitele contractului incheiat. Nici acest contract nu a generat prejudiciu, valoarea contractului fiind aceeaasi cu valoarea alocatiei fondului, taxa pe valoarea adaugata neafectand in nici un fel valoarea prestatiei.

Greselile savarsite de inspectia fiscala sunt generate in parte si de neconcordanța legilor speciale, inasa principiul determinant pe care trebuia sa-l aiba in vedere reprezentantii acesteia era si este guvernat de factorii care contribuie si genereaza obligatia fiscala bugetara. Ori, in speta, statul roman, nu poate fi prejudiciat cu contravaloarea taxei pe valoarea adaugata aferenta unui fond nerambursabil si nici nu se poate imbogati fara justa cauza ca urmare a neconcordanțelor existente intre mai multe legi speciale ce guverneaza acelasi domeniu.

4) Deasemenea, in temeiul art.185 (2) din O.G. nr.92/2003 se solicita si suspendarea executarii actului administrativ fiscal, pana la solutionarea contestatiei, motivata prin faptul ca executarea ar perturba activitatea societatii, ar stirbi prestigiul societatii dobandit pana in prezent.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.125/27.06.2006 si al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 07.02.2006 de catre organele de control din cadrul Activitatii de control fiscal, rezulta:

Inspectia fiscala s-a efectuat ca urmare a adresei ANAF nr.303295 din 12.01.2006 inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.1021/17.01.2006, prin care se transmite sesizarea primita de la Ministerul Agriculturii, Padurilor si Dezvoltarii Rurale - Agentia SAPARD, privind unele nereguli descoperite cu ocazia verificarii cererii de plata depuse spre decont la Agentia SAPARD de catre societatea X.

Perioada supusa inspectiei fiscale privind taxa pe valoarea adaugata: martie 2002 - martie 2006.

Conform cererii de scoatere din evidenta de platitor de taxa pe valoarea adaugata nr.13425/20.08.2002, societatea a devenit neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2002.

Prin instiintarea de luare in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata nr.18508/23.10.2002, societatea devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2002.

Urmare a verificarii efectuate privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada sus-mentionata, s-au constatat urmatoarele:

1) Societatea nu a inregistrat, a inregistrat partial si a inregistrat cu intarziere in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata aferenta unui numar de 34 de facturi fiscale in suma de x lei. Au fost incalcate astfel, dispozitiile art. 10 din OUG 17/2000: "*Obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata ia nastere la data efectuarii livrarii de bunuri mobile, transferului proprietatii bunurilor imobile si/sau prestarii serviciilor.*", art.11 din Legea nr.82/1991, republicata: "*...efectuarea de operatiuni economice, fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise.*", art.14 din Legea nr. 345/2002, republicata: "*Faptul generator a taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul*

efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”, art.16 alin. (2) din Legea nr. 345/2002, republicată: *“exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”* și art.134 alin(2) din Legea nr.571/2003: *“Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute de prezentul titlu.”*

În anexa nr.10 a Raportului de inspecție fiscală sunt prezentate datele în care au fost emise facturile fiscale sus-menționate, valorile taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, datele la care acestea au fost înregistrate în evidența contabilă, precum și sumele care au fost preluate în evidența contabilă și în deconturile privind taxa pe valoarea adăugată. În anexa nr.11 sunt prezentate datele în care au fost emise facturile fiscale sus-menționate, valorile taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora precum și datele la care acestea trebuiau înregistrate în evidența contabilă și sumele care trebuiau preluate în evidența contabilă și în deconturile privind taxa pe valoarea adăugată cu respectarea prevederilor legale sus-menționate. Organul de inspecție fiscală a stabilit o **diferență reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de X lei**. Diferențele stabilite pentru fiecare perioadă în parte sunt prezentate în anexa nr.12.

2) În data de 24.02.2004 societatea emite factura fără taxă pe valoarea adăugată nr.3517022 în suma de x lei către o societate reprezentând contravaloare asistență tehnică. Operațiunea economică respectivă nu este prevăzută la art.141 din Legea nr.571/2003 ca fiind operațiune scutită. Conform dispozițiilor capitolului 4 – Operațiuni impozabile, art.129 – Prestarea de servicii, această operațiune este impozabilă. Organul de inspecție fiscală a calculat **taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de x lei** pentru o bază de impozitare de x lei.

3) Societatea a emis un număr de 8 facturi fără taxă pe valoarea adăugată în valoare totală de x lei, (conform anexei nr.13) fără ca beneficiarii să fi obținut până la momentul emiterii facturii certificatul de scutire prevăzut la art.3 alin(1) lit. b) din OMFP nr.141/2004: *“...Facturarea fără TVA se poate efectua numai pe baza unui certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, care se solicită pentru contractori și subcontractori de către beneficiarii fondurilor sau, după caz, de către agenția de implementare, conform procedurii prevăzute la art.5...”*. De asemenea, au fost încălcate prevederile art.5 alin(5) din OMFP nr. 141/2004: *“Furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii, contractori și subcontractori, au obligația să menționeze pe factura numărul și data certificatului în baza căruia facturează în regim de scutire.”* În consecință, organul de inspecție fiscală a calculat **taxa pe valoarea adăugată**

colectata in suma de x lei pentru o baza de impozitare in suma de x lei, conform anexei nr.14.

4) In anii 2002 si 2003 societatea a inregistrat venituri constand in realizarea de documentatie tehnica pentru institutii de invatamant, operatiune scutita conform art.9 alin (1) lit.e) din Legea nr.345/2002 republicata: *“Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele activitati de interes general:...activitatea de invatamant prevazuta la art. 15 alin(5) din Legea Invatamantului nr. 84/1995 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, desfasurata de unitatile autorizate de Ministerul Educatiei, Cercetarii si Tineretului si care sunt cuprinse in sistemul national de invatamant, precum si achizitionarea de catre acestea de documentatie tehnica...”*. Avand in vedere ca aceste operatiuni nu sunt taxabile, potrivit art.22 alin(4) din Legea nr.345/2002: *“Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de : ...operatiuni taxabile...”*, contribuabilul nu are drept de deducere a TVA aferenta acestor operatiuni.

Potrivit dispozitiilor art.23 alin(1) din Legea nr.345/2002 republicata : *“Dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de catre o persoana impozabila pentru efectuarea de operatiuni ce dau drept de deducere, cat si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determina in raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere.”*

Conform dispozitiilor art.61 alin(2) lit.c) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG. 598/2002: *“achizitiile de bunuri si/sau servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, cat si celor care nu dau drept de deducere, precum si de investitii destinate realizarii acestor operatiuni se evidentiaza in jurnalul de cumparari intocmit separat. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni se deduce pe baza de pro rata.”* Organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea pro-ratei conform dispozitiilor art.61 alin (4) din normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata aprobate prin HG 598/2002: *“ Pro rata se determina ca raport intre: veniturile obtinute din operatiuni care dau drept de deducere, la numarator, iar la numitor veniturile de la numarator plus veniturile obtinute din operatiuni care nu dau drept de deducere , subventii, alocatii de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum si orice alte venituri din care este finantata activitatea”*.

Anul 2002

- Total venituri : x lei
- Total venituri aferente operatiunilor scutite: x lei;
- Total venituri aferente operatiunilor impozabile: x lei;

- pro rata: 91.67% ;
- Total TVA deductibila: x lei
- TVA deductibila ajustata: x lei
- diferenta TVA exclusa la deducere : x lei;

Anul 2003

- Total venituri : x lei
- Total venituri aferente operatiunilor scutite:x lei;
- Total venituri aferente operatiunilor impozabile:x lei;
- pro rata: 63.47%
- Total TVA deductibila: x lei
- TVA deductibila ajustata: x lei
- diferenta TVA exclusa la deducere : x lei

Total taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor scutite exclusa de la deducere pentru anii 2002 si 2003: x lei.

5) In luna ianuarie 2006 societatea inregistreaza in evidenta contabila TVA in suma de x lei aferenta facturii fiscale nr. x emisa de Bricostore reprezentand contravaloare cabina hidromasaj. Bunul achizitionat nu este destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului, incalcandu-se astfel dispozitiile art.145 alin(3) lit.a) din Legea nr.571/2003: *'Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca: ...taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau care urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;'*, drept pentru care organul de inspectie fiscala a **exclus de la deducere suma de x lei**, pentru o baza de impozitare in suma de x lei.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar s-au calculate majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, conform anexei nr.18.

6) Conform cererii de scoatere din evidenta de platitor de taxa pe valoarea adaugata nr.13.425/29.08.2002, societatea a devenit neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2002.

Prin instiintarea de luare in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata nr.18508/23.10.2002, societatea devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2002.

In perioada 01.09.-31.10.2002, cand societatea a fost neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata, au fost emise un numar de 19 facturi fiscale cu taxa pe valoarea adaugata catre diversi beneficiari (Consilii Locale), (conform anexei nr.19), incalcandu-se astfel prevederile art.69 alin.(1) din normele de aplicare a

Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.598/2002: *“Persoanele fizice sau juridice care nu indeplinesc conditiile de luare in evidenta ca platitori de taxa pe valoarea adaugata nu au dreptul sa emita facturi fiscale sau alte documente cu taxa pe valoarea adaugata pentru vanzari de bunuri si/sau prestari servicii”*. Din cele 19 facturi fiscale, 13 facturi cu taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei au fost incasate integral.

Potrivit art.69 alin(2) lit.a din normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG.598/2002, contribuabilul avea **obligatia virarii taxei pe valoarea adaugata incasata in suma de x lei** catre bugetul de stat: *“Persoanele care incalca prevederile alin.(1) sunt obligate sa procedeze astfel: ...vor vira la bugetul de stat o suma egala cu taxa pe valoarea adaugata declarata pe factura fiscala sau pe alt document, daca aceasta a fost incasata de la beneficiar. Pentru neplata in termenul stabilit de lege se datoreaza majorari si penalitati de intarziere calculate de la data incasarii, conform legislatiei privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor”*.

Pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata s-au calculat majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, conform anexei nr.21.

Pentru restul de 6 facturi fiscale a caror contravaloare a taxei pe valoarea adaugata nu a fost incasata, prezentate in anexa nr.22, contribuabilul va lua masura prevazuta de art.69 alin.(2) lit.b) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind TVA aprobate prin HG.598/2002, *“in situatia in care contravaloarea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate inscrise in factura fiscala sau in alt document nu a fost incasata, total sau partial, de la beneficiar, persoanele mentionate la alin.(2) sunt obligate sa storneze facturile sau documentele emise cu taxa pe valoarea adaugata si, concomitent, sa intoameasca facturi sau alte documente fara taxa pe valoarea adaugata”*.

Prin Decizia de impunere nr.125/27.06.2006, la punctul 2.2.1 s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de x lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere
- penalitati de intarziere

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor de control, actele normative invocate precum si documentele existente la dosar, se retin urmatoarele:

Inspectia fiscala s-a efectuat ca urmare a adresei ANAF nr.303295 din 12.01.2006 inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.1021/17.01.2006, prin care se transmite sesizarea primita de la Ministerul Agriculturii, Padurilor si Dezvoltarii Rurale - Agentia SAPARD, privind unele nereguli descoperite cu ocazia

verificarii cererii de plata depuse spre decont la Agentia SAPARD de catre societatea x.

Perioada supusa inspectiei fiscale privind taxa pe valoarea adaugata: **martie 2002 - martie 2006.**

Rezultatele inspectiei fiscale efectuate pentru perioada martie 2002 - martie 2006 privind taxa pe valoarea adaugata au fost consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26 iunie 2006, in baza caruia organul fiscal a emis Decizia de impunere nr.125/27.06.2006 privind obligatii fiscale stabilite suplimentar.

La punctul 2.2.1 al Deciziei de impunere s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente, ce fac obiectul contestatiei:

- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere
- penalitati de intarziere

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar se compune din:

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale emise in perioada in care societatea nu era platitoare de taxa pe valoarea adaugata, taxa fiind incasata de la beneficiari;

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta facturilor emise fara taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care beneficiarii nu detineau certificatul privind scutirea de taxa pe valoarea adaugata;

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta facturii fiscale nr. 3517022/24.02.2004 emisa fara taxa pe valoarea adaugata;

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta unor facturi fiscale emise de societate, care nu au fost inregistrate in evidenta contabila;

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata exclusa de la deducere prin aplicarea pro-ratei pentru anii 2002 si 2003;

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata exclusa de la deducere, aferenta facturii fiscale in baza careia societatea a achizitionat un bun ce nu este destinat utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Se retin deasemenea urmatoarele:

Conform cererii de scoatere din evidenta de platitor de taxa pe valoarea adaugata nr.13425/20.08.2002, **societatea a devenit neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2002.**

Prin instiintarea de luare in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata nr.18508/23.10.2002, **societatea devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2002.**

1) **Cu privire la suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar** Compartimentul Solutionare Contestatii este investit sa se pronunte daca societatea are obligatia virarii la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturi fiscale emise in perioada in care nu era platitoare de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care taxa a fost incasata de la beneficiari.

In fapt, societatea, fiind neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata, a emis in perioada 01.09.-31.10.2002 un numar de 19 facturi fiscale cu taxa pe valoarea adaugata catre diversi beneficiari (Consilii Locale). Dintre acestea, societatea a incasat integral contravaloarea unui numar de 13 facturi cu taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

Organul de control a stabilit ca societatea are obligatia virarii taxei pe valoarea adaugata incasata in suma de X lei catre bugetul de stat.

Masura este sustinuta **in drept** de organul de control astfel:

Societatea a incalcat prevederile art.69 alin.(1) din normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.598/2002: ***“Persoanele fizice sau juridice care nu indeplinesc conditiile de luare in evidenta ca platitori de taxa pe valoarea adaugata nu au dreptul sa emita facturi fiscale sau alte documente cu taxa pe valoarea adaugata pentru vanzari de bunuri si/sau prestari servicii”***.

Potrivit art.69 alin(2) lit.a din normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG.598/2002, ***“Persoanele care incalca prevederile alin.(1) sunt obligate sa procedeze astfel: ...vor vira la bugetul de stat o suma egala cu taxa pe valoarea adaugata declarata pe factura fiscala sau pe alt document, daca aceasta a fost incasata de la beneficiar. Pentru neplata in termenul stabilit de lege se datoreaza majorari si penalitati de intarziere calculate de la data incasarii, conform legislatiei privind calculul si plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor si taxelor”***.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de control au stabilit in sarcina societatii obligatia virarii taxei pe valoarea adaugata incasata in suma de X lei catre bugetul de stat, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societatea X pentru acest capat de cerere.

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de faptul ca beneficiarii serviciilor prestate nu erau persoane impozabile, precum si motivele de drept invocate, respectiv prevederile art.2 alin.4 si alin.5 din Legea nr.345/2002, nu au relevanta in solutionarea cauzei, deoarece masura este stabilita de lege in sarcina emitentului facturilor fiscale cu taxa pe valoarea adaugata inscrise si incasata fara drept,

indiferent daca beneficiarii ar fi platitori sau neplatitori de taxa pe valoarea adaugata.

Aprecierea contestatoarei potrivit careia inscrierea din eroare a taxei pe valoarea adaugata in facturile emise in perioada in care nu era platitoare de taxa pe valoarea adaugata nu are nicio relevanta si nu poate da nastere unei obligatii fiscale, nu se poate retine ca intemeiata, deoarece, in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale fara drept a fost incasata de la beneficiar, legea prevede clar obligativitatea virarii la bugetul de stat a unei sume egale cu taxa declarata pe factura si incasata.

2) Privitor la suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar Compartimentul Solutionare Contestatii este investit sa se pronunte daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise, in conditiile in care beneficiarii nu detineau certificatul privind scutirea de taxa pe valoarea adaugata la data emiterii facturii, iar facturarea prestatilor s-a efectuat fara taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, pentru prestarile efectuate catre diversi beneficiari (Consilii Locale), societatea a emis facturi fiscale fara taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care, la data emiterii facturilor beneficiarii respectivi nu detineau certificate de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

Urmare acestui fapt, organele de control au stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de X lei:

- X lei taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr.3517044 emisa in data de 03.11.2004 catre beneficiar Consiliul Local Gradistea, detinator al Certificatului de scutire de taxa pe valoarea adaugata nr.16566 din 30.08.2005;

- X lei taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr.3517042 emisa in data de 03.11.2004 catre beneficiar Consiliul Local Sarulesti, detinator al Certificatului de scutire de taxa pe valoarea adaugata nr.20098 din 27.10.2005.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.3 alin(1) lit.b) si art.5 alin.(4) si (5) din OMFP nr.141/2004 pentru aprobarea Normelor privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau din imprumuturi nerambursabile acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice, prevazuta la art.143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:
ART. 3

“(1) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata, prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, poate fi realizata prin urmatoarele modalitati:

b) (...) *Facturarea fără taxa pe valoarea adăugată se poate efectua numai pe baza unui certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, care se solicită pentru contractori și subcontractori de către beneficiarii fondurilor sau, după caz, de către agenția de implementare, conform procedurii prevăzute la art. 5.*”

ART.5

“(4) *Certificatul de scutire de taxă pe valoarea adăugată eliberat este valabil pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de la data eliberării, pe toată durata de realizare a obiectivului sau, după caz, a proiectului, în condițiile în care se face dovada existenței sursei de finanțare din fondurile prevăzute la art. 1 și 2.*

(5) *Furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii, contractori sau subcontractori, au obligația să menționeze pe factură numărul și data certificatului în baza căruia facturează în regim de scutire.*”

Se retine astfel ca prestatorii de servicii au dreptul sa emita facturi fiscale fara taxa pe valoarea adaugata numai in situatia in care beneficiarii detin certificatul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, care este valabil de la data eliberarii.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor sus mentionate intrucat la data emiterii facturilor beneficiarii nu erau detinatori ai certificatelor de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei potrivit careia obligatia fiscala retinuta in sarcina sa cu titlu de taxa pe valoarea adaugata nu are suport, se retine ca neintemeiata deoarece aprecierile sale critice privitoare la modalitatea de restituire a taxei pe valoarea adaugata catre beneficiari nu constituie argumente in acest sens si nu au legatura cu cauza supusa solutionarii.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale invocate, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de societatea X va fi respinsa ca neintemeiata.

3) Referitor la suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar Compartimentul Solutionare Contestatii este investit sa se pronunte daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate reprezentand asistenta tehnica, in conditiile in care legislatia in vigoare la data emiterii facturii nu prevede aceasta operatiune ca fiind scutita de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, in data de 24.02.2004 societatea emite factura fara taxa pe valoarea adaugata nr.3517022 in suma de X lei catre UMPRS Bucuresti reprezentand contravaloare asistenta tehnica, desi operatiunea economica respectiva nu este prevazuta la art.141 din Legea nr.571/2003 ca fiind operatiune scutita.

Organul de inspectie fiscala a calculat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de X lei pentru o baza de impozitare de X lei.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile capitolului 4 – Operatiuni impozabile respectiv prevederile art.129 “Prestarea de servicii”, coroborat cu prevederile art.140 alin (1) din Legea nr.571/2003, care prevede:

(1) “Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

Avand in vedere cele precizate mai sus precum si faptul ca factura sus-mentionata a fost emisa fara taxa pe valoarea adaugata ulterior datei de 01.01.2004, data incepand cu care operatiunea economica respectiva nu este prevazuta ca fiind operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, se retine ca societatea avea obligatia sa emita factura fiscala cu taxa pe valoarea adaugata, operatiunea fiind impozabila.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la colectarea taxei pe valoarea aferenta facturii sus-mentionate, intrucat serviciul prestat nu era prevazut de legislatia in vigoare ca fiind operatiune scutita.

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia concluziile inspectiei fiscale au fost formulate prin aplicarea gresita a legii in sensul ca Legea nr.345/2002 prevedea scutirea de la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii de asistenta tehnica, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei deoarece la data emiterii facturii, respectiv 24.02.2004, prevederile Legii nr.345/2002 erau abrogate prin Legea nr.571/2003 care a intrat in vigoare incepand cu data de 01.01.2004.

In consecinta, pentru suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar, contestatia se va respinge ca neintemeiata.

4) In ceea ce priveste suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar Compartimentul Solutionare Contestatii este investit sa se pronunte daca obligatia stabilita in sarcina societatii este legala, in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata a fost inscrisa in facturi fiscale care nu au fost inregistrate in evidenta contabila, iar societatea nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In fapt, societatea a emis facturi fiscale cu taxa pe valoarea adaugata, facturi care nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta facturilor fiscale emise si neinregistrate in evidenta contabila.

In drept, art.176 *Forma si continutul contestatiei* din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) *Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

(...)

c) motivele de fapt si de drept;”- elemente pe care trebuie sa le cuprinda contestatia si care sunt obligatorii, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pentru care aceasta intelege sa conteste aceasta suma.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca, desi societatea X contesta aceasta suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, nu aduce in sustinerea contestatiei nici un argument.

Avand in vedere cele retinute, precum si faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat aceasta suma, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de societatea X urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

5) Privitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata exclusa de la deducere prin aplicarea pro-ratei pentru anii 2002 si 2003 Compartimentul Solutionare Contestatii este investit sa se pronunte **daca societatea avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care societatea nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.**

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2002 si 2003 societatea a inregistrat venituri constand in realizarea de documentatie tehnica pentru institutii de invatamant, operatiune scutita conform art.9 alin (1) lit.e) din Legea nr.345/2002 republicata. Avand in vedere ca aceste operatiuni nu sunt taxabile, contribuabilul nu are drept de deducere a TVA aferenta acestor operatiuni.

Organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea pro-ratei conform dispozitiilor art.61 alin (4) din normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata aprobate prin HG 598/2002, stabilind astfel taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor scutite exclusa de la deducere pentru anii 2002 si 2003 in suma de X lei .

In drept, art.176 *Forma si continutul contestatiei* din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) *Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

(...)

c) motivele de fapt si de drept;”- elemente pe care trebuie sa le cuprinda contestatia si care sunt obligatorii, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pentru care aceasta intelege sa conteste aceasta suma.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca, desi societatea contesta aceasta suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, nu aduce in sustinerea contestatiei nici un argument.

Avand in vedere cele retinute, precum si faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat aceasta suma, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de societatea X urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

6) Referitor la suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata exclusa de la deducere, Compartimentul Solutionare Contestatii este investit sa se pronunte daca societatea avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care societatea nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In fapt, in luna ianuarie 2006 societatea inregistreaza in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei aferenta facturii fiscale nr.619828/21.01.2006 emisa de Bricostore reprezentand contravaloare cabina hidromasaj.

Organul de inspectie fiscala a exclus de la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei facturi fiscale deoarece bunul achizitionat nu este destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului.

In drept, art.176 *Forma si continutul contestatiei* din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) *Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

(...)

c) motivele de fapt si de drept;”- elemente pe care trebuie sa le cuprinda contestatia si care sunt obligatorii, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pentru care aceasta intelege sa conteste aceasta suma.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca, desi societatea contesta aceasta suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, nu aduce in sustinerea contestatiei nici un argument.

Avand in vedere cele retinute, precum si faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat aceasta suma, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de societate urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

7) In ceea ce priveste contestarea sumelor de x lei reprezentand majorari de intarziere si x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente debitului contestat, se retine ca stabilirea acestora in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat in sarcina contestatoarei s-a retinut ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si majorarile si penalitatile de intarziere aferente, calculate de organele de inspectie fiscala cu aplicarea corecta a prevederilor legale.

La o astfel de decizie conduc si dispozitiile actelor normative specifice, respectiv art.33 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si

art.114-115 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora in cazul in care orice suma reprezentand o obligatie fiscala (taxa pe valoarea adaugata), nu este platita la data stabilita prin actele normative, contribuabilul este obligat sa plateasca si sumele accesorii debitului pentru perioada cuprinsa intre termenul de plata prevazut de lege si data la care obligatia fiscala este achitata.

Intrucat contestatoarea nu a achitat debitul in conditiile si la termenele prevazute de dispozitiile legale, isi gasesc aplicabilitatea reglementarile Capitolului III -Dobanzi si penalitati de intarziere- din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca “ pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere.”

Avand in vedere actele normative citate, urmeaza ca si acest capat de cerere sa fie respins ca neintemeiat.

8) Cu privire la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei, conform prevederilor art.185 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

Referitor la acest capat de cerere, se retine ca prevederile art.185 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, au fost modificate prin Legea nr.158/2006, care, la pct.38.prevede:

Articolul 185 -Suspendarea executarii actului administrativ fiscal- va avea urmatorul cuprins:

“(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ fiscal, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificarile ulterioare, cu conditia depunerii unei garantii la nivelul sumei contestate.”

Avand in vedere ca aceste prevederi legale erau in vigoare la data solicitarii suspendarii executarii actului administrativ, organul competent de solutionare a contestatiei, nu are competenta in solutionarea cererii de suspendare a executarii actului administrativ fiscal.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în conformitate cu prevederile art.186 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societatea X pentru suma de X lei, reprezentand:

- TVA stabilita suplimentar in suma de X lei
- majorari de intarziere in suma de X lei
- penalitati de intarziere in suma de X lei

Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de societatea X pentru suma de X lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta potrivit art.188 alin. (2) din Titlul IX Cap.IV din O.G. nr.92 / 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

DIRECTOR EXECUTIV,