



**DECIZIA nr.26 din 2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SRL,**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr. .../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2010, asupra contestației formulate de **SC X SRL** - CIF RO ..., cu sediul în județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva dispoziției de măsuri nr. .../2010 și Deciziei de impunere nr. .../2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoare adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

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

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

**I. SC X SRL**, prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../2010, redepusă cu îndeplinirea condițiilor procedurale sub nr. .../2011, solicită anularea actelor atacate, invocând următoarele motive:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... s-a stabilit ca în luna noiembrie 2009 contestatara a înregistrat facturi fiscale emise de SC Y SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei. Prin Dispoziția nr. .../2010 s-a dispus ca societatea să storneze taxa deductibilă prin contul de furnizori, în sumă de ... lei, să efectueze înregistrarea contabilă 4426=4427 și înregistrarea în decontul de TVA întocmit pentru luna septembrie 2010, la rândul regularizării a sumei de ... lei cu cota de 19% în suma de ...

Contestatară apreciază că actele contestate sunt nelegale în ce privește facturile emise de SC Y SRL pentru că pentru suma de ... lei TVA

aferent nu este ... lei, iar suma de ... lei reținută în dispoziție, nu se știe de unde provine.

Organul de control a reținut ca temei de drept art.82 alin.8 din HG 44/2004, fără să ia în considerare prevederile art.159 lit.b din Cod fiscal care se referă la corectarea documentelor, precum și art.82 alin.4 din HG 44/2004 potrivit căruia înregistrarea contabilă 4426=4427 la cumpărător este denumită autolichidare TVA, colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

Contestatară precizează că a achitat TVA pe seama SC Y SRL, prin urmare această înregistrare contabilă ar însemna ca suma de ... lei să nu le fie restituită, precum că nu este în culpă pentru faptul ca SC Y SRL nu a emis facturile în mod corect și nu a avut cunoștință despre faptul că se află în procedura de insolvență.

Prin Raportul de inspecție fiscală s-a mai stabilit ca contestatară a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC Z SRL, societate declarată inactivă, organul de inspecție reținând art.11 alin.1 lit.l din Codul fiscal, care prevede ca *autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv.*

Contestatară arată, ca din textul de lege „autoritățile pot să nu ia în considerare”, nu reiese când anume se iau în considerare astfel de tranzacții și când nu, iar organul de control nu a motivat de ce anume nu a luat în considerare aceste facturi, respectiv nu a motivat cuvântul pot din textul de lege.

Mai mult decât atât, textul de lege fără echivoc în sensul ca autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare tranzacția efectuată de contribuabilul inactiv, respectiv să nu ia în considerare documentele în momentul efectuării controlului la acest contribuabil și nu la altul. Societatea consideră, ca acest lucru este dovedit prin art.11 alin.1 din codul fiscal : *de asemenea nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF.*

Contestatară precizează că abia acest text de lege se referă la contribuabilul către care s-au emis facturile fiscale și arată ca acest articol a fost introdus prin OUG 109/2009 intrat în vigoare la data de 01.01.2010, prin urmare nu era în vigoare în luna decembrie 2009.

Societatea mai arată faptul ca publicarea în Monitorul Oficial al Ordinului președintelui ANAF nu era operată, prin urmare contestatară nu avea cum să ia la cunoștință starea de inactivitate a SC Z SRL.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... din 2010, care a stat la baza emiterii dispoziției de măsuri nr. .../2010 și Deciziei de impunere nr.

.../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

**Perioada supusă verificării: 01.11.2009 - 31.12.2009**

1. În luna noiembrie 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă 4 facturi fiscale, enumerate în Raportul de inspecție fiscală, emise de SC Y SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând contravaloarea unor piese de schimb și materiale de construcții.

SC Y SRL conform bazei de date de la ORC Harghita, se află în procedura de insolvență de la data de 17.10.2008, iar din data de 23.11.2009 s-a dispus intrarea în procedura de faliment, conform sentinței civile.

Valoarea TVA aferentă acestor facturi au fost înregistrate doar în jurnalul pentru cumpărări și în decontul de TVA ca și TVA deductibilă. Conform art.160 alin.1 și 2 lit.b și art.153 (2) din Codul fiscal, facturile fiscale emise de SC Y SRL în perioada de insolvență nu trebuia să cuprindă taxa aferentă livrărilor, trebuia doar să înscrie mențiunea „taxare inversă”, iar SC X SRL trebuia să calculeze taxa și să o evidențieze atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul TVA.

2. În luna decembrie 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă 7 facturi fiscale emise de SC Z SRL, conform Raportului de inspecție fiscală, reprezentând materiale de construcții, în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei. Din baza de date al MFP reiese că în perioada 11.06.2009-26.02.2010 SC Z SRL a fost inclusă pe lista contribuabililor inactivi ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Ca urmare, facturile fiscale emise de SC Z SRL în perioada cât a fost declarată inactiv, nu sunt documente justificate, respectiv tranzacțiile dintre societatea declarat inactiv și societatea verificată nu sunt luate în considerare conform art.11 ali.1.1 și alin.1.2 din Legea 571/2003.

În consecință, în urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentar în sumă de ... lei și s-a calculat majorări de întârziere aferente în valoare de ... lei.

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

**1. Referitor la dispoziția de măsuri nr. .../2010, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus SC X SRL rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse în cazul facturilor primite de la furnizorul SC Y SRL, în condițiile în care pentru acest furnizor era deschisă procedura de insolvență.**

**În fapt**, în luna noiembrie 2009, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, care era înscrisă în cele 4 facturi fiscale emise de SC Y SRL în valoare totală de ... lei (nr. 26 – 29 din 7 – 11 noiembrie 2009).

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru SC Y SRL la data de 17.10.2008 s-a deschis procedura de insolvență, astfel societățile aveau obligația să aplice măsurile de simplificare – taxarea inversă conform prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, adică în cazul de speță SC X SRL trebuia să și colecteze TVA în sumă de ... lei aferent celor 4 facturi. Prin neaplicarea taxării inverse suma de plată pe luna noiembrie 2009 a fost diminuată cu această sumă.

Organele de inspecție fiscală ținând cont de prevederile legale în acest sens prin dispoziția de măsuri nr. .../2010 au dispus rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

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

„(1) **Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor** prevăzute la alin. (2) **au obligația să aplice măsurile de simplificare** prevăzute de prezentul articol. *Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru bunurile livrate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

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

Totodată, la alin.(9) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

***„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”***

iar, potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

***„(10) În situația în care **organele fiscale competente**, cu ocazia verificărilor efectuate, **constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de*****

**furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.[...]**

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

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

Având în vedere cele reținute și documentele aflate în dosarul cauzei, urmează ca **contestația pentru acest capăt de cerere să fie respinsă ca neîntemeiată**, organele de inspecție fiscală, prin dispoziția de măsuri nr. .../2010, în mod legal au obligat societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

**2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi emise de un furnizor declarat contribuabil inactiv la data emiterii acestor facturi fiscale.**

**În fapt**, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă a 7 facturi fiscale emise de SC Z SRL în perioada 01.12.2009 – 20.12.2009, perioadă în care această societate era contribuabil inactiv, conform O.P.A.N.A.F. nr.../2009 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

Organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de SC Z SRL, având în vedere că această societate a fost declarată contribuabil inactiv, motivând cu nerespectarea prevederilor art.11 alin. 1<sup>1</sup> și alin. 1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

SC X SRL, prin contestația depusă, precizează, că art.11 alin.1<sup>2</sup> în luna decembrie 2009 nu era în vigoare, fiind introdus prin OUG nr.109/2009 care a intrat în vigoare de la 01.01.2010. Totodată sesizează, că inactivitatea firmei SC Trident Impex SRL nu a fost publicată în Monitorul oficial.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. 1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cum a fost modificată prin OUG nr. 46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale, publicat în M.O. nr. 347 din 25 mai 2009, în vigoare în perioada 25.05.2009 – 31.12.2009, deci în perioada verificată:

***“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:***

***(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.***

Potrivit art.1 al Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi: ***“Se aprobă Lista contribuabililor inactivi, prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin”***, listă pe care se regăsește și contribuabilul SC Z SRL la care se face referire prin prezenta decizie și fiind declarat inactiv de la data de 11.06.2009 până la data de 26.02.2010 (prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .../2010 fiind reactivat). Lista contribuabililor inactivi a fost publicată prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor legale în vigoare la data declarării inactivității.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentele invocate prin contestație cu privire la aplicabilitatea art.11 alin.1<sup>2</sup> de la 01.01.2010 și nepublicarea listei în Monitorul oficial, având în vedere că art.11 alin.1<sup>2</sup> a fost introdus în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin Legea nr.494/2004 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 83/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în MO nr. 1092 din 24 noiembrie 2004, care a mai suferit modificări. În perioada verificată era în vigoare cum a fost modificată prin OUG nr. 46/2009, care a schimbat și modul de publicare a listei contribuabililor inactivi, respectiv în loc de Monitorul Oficial lista se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală .

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că tranzacțiile, care poate fi orice operațiune din punct de vedere fiscal, efectuate de societatea contestată cu SC Z SRL, contribuabil inactiv cu înregistrări în scopuri TVA anulate, nu se iau în considerare de autoritățile fiscale, implicit nici taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise în luna decembrie 2009.

Potrivit celor reținute mai sus, rezultă că pentru suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pe baza facturilor emise de către un furnizor declarat contribuabil inactiv, societatea nu are drept de deducere conform prevederilor art.11, alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare la data operațiunilor, fapt pentru care se va **respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ... lei.**

**3. Referitor la majorările de întârziere**, ținând cont de soluția dată pentru obligațiile principale, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge** contestația și pentru suma de ... **lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 11 alin. 1<sup>1</sup>) și alin. 1<sup>2</sup>), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, precum și art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se:



## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de SC X SRL împotriva dispoziției de măsuri nr. .../2010.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../2010, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoare adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**