

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 424 din 16 iunie 2011
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" S.R.L.
din comuna x, județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x mai 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x mai 2011, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din comuna x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x martie 2011*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr. x* încheiat la data de x martie 2011 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x aprilie 2011.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din *TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x mai 2011, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are domiciliul fiscal în comuna x – sat x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală **x** cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **x lei** – reprezentând **accesorii de plată aferente TVA**.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

*"[...] Subscrisa **SC x SRL** [...], prin administrator x, formulăm în temeiul att.205 și următoarele C.proc.fisc. Prezenta*

CONTESTAȚIE

Prin care solicităm anularea Raportul(ui) de Inspecție Fiscală nr. x/x.03.2011 și Decizia de Impunere nr. x/x.03.2011 (x/x.03.2011), atașate în copie prezentei Contestații, prin care ni s-a aplicat sancțiunea obligării la plata majorărilor de întârziere în cuantum de x RON, pentru următoarele

MOTIVE

În fapt, în urma efectuării inspecției fiscale, la data de 22.03.2011 au fost emise Raportul de Inspecție Fiscală nr. x/x.03.2011 ([...]) și Decizia de Impunere nr.x/x.03.2011 (x /x.03.2011) ([...]), prin care am fost obligați în mod netemeinic la plata unei sume de x RON majorări de întârziere, în condițiile în care nu era îndeplinită condiția existenței unei întârzieri la plata vreunei obligații fiscale prevăzută de art. 119 și urm. C.proc.fisc. Aceste acte ne-au fost comunicate la data de x.04.2011.

Conform art. 2.2.2. din Decizia de impunere, motivul de fapt care a stat la baza aplicării măsurii sancționării a majorărilor de întârziere a fost următorul: "Au fost constatate o serie de

deficiențe cu consecințe fiscale, așa cum s-a prezentat în detaliu la capitolul "Constatări fiscale" din raportul de inspecție fiscală, raport care, potrivit art. 109 alin. 2 din OG nr.92/2003, a stat la baza emiterii prezentei decizii de impunere."

Din Anexele x și x ale Raportului de Inspecție Fiscală rezultă că motivul pentru aplicarea majorărilor rezidă în unele nereguli în reflectarea TVA în contabilitatea unei terț – SC x SA.

[...].

Este nelegală nerecunoașterea dreptului subscrisei de deducere pentru suma de x lei reprezentând TVA deductibilă înregistrată în perioada iunie 2009–octombrie 2010, până în luna februarie 2011, pe motiv că un terț (SC x SA) a avut unele deficiențe în reflectarea în scripte a TVA-ului colectat de la subscrisa SC x SA și plătit de SC x SA către furnizorii de utilități.

Astfel, potrivit art. 145 alin. 1 din Codul Fiscal la care se face referire chiar în Raportul de Inspecție Fiscală [...].

Momentul exigibilității taxei este definit de art.134 alin. 1-3 din Codul Fiscal: [...].

Coroborând art. 145 alin. 1 din Codul Fiscal cu art. 134 alin. 1-3 din același act normativ rezultă că dreptul de deducere ia naștere încă de la momentul la care subscrisa eram obligată să plătim TVA la bugetul de stat, conform prevederilor art. 157 alin. 1.

Potrivit art. 157 alin. 1 din Codul Fiscal [...].

Art. 156² [Decontul de taxă] alin. 1 prevede [...].

Din normele legale citate mai sus, rezultă cu claritate că momentul la care ia naștere dreptul de deducere este cel în care TVA devine exigibilă, adică la momentul la care contribuabilul este obligat să depună deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³ (25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă).

Conform prevederilor art. 146 din Codul Fiscal, condiția pentru exercitarea dreptului de deducere este deținerea unei facturi emise în conformitate cu prevederile art. 155, condiție care era îndeplinită în cazul de speță¹.

Se obsevă deci că inexistența neregulilor la terțul furnizor nu constituie o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere, astfel încât acesta a fost legal exercitat de subscrisa pentru suma de x lei reprezentând TVA deductibilă înregistrată în perioada iunie 2009–octombrie 2010.

În lumina prevederilor legale de mai sus, este evident faptul că amânarea până în luna februarie 2011 a dreptului subscrisei de deducere pentru suma de x lei reprezentând TVA deductibilă înregistrată în perioada iunie 2009–octombrie 2010, cu consecința aplicării de majorări de întârziere, este nelegală deoarece organul de control a aplicat pentru recunoașterea dreptului de deducere o condiție care nu este prevăzută de lege, în speță condiția ca terțul furnizor, SC x SA, să își fi îndeplinit în mod corect obligațiile de evidențiere în registrele contabile a sumelor reprezentând TVA.

Nu numai că o astfel de condiție nu este prevăzută de lege, dar consecința aplicării ei este sancționarea subscrisei și obligarea noastră la plata unei sume foarte mari cu titlu de majorări de întârziere pentru culpa unui terț (pentru o neregulă săvârșită de SC x SA).

Sanționarea noastră pentru culpa unui terț este o faptă flagrant nelegală, constituind un adevărat abuz. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. x din x martie 2011, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din x martie 2011, rezultă următoarele:

** Inspecția fiscală, finalizată la data de x martie 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de constituire, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat în perioada 01 martie 2008 – 30 noiembrie 2010 de către S.C. "x" S.R.L., în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare întocmit de societatea comercială pentru luna noiembrie 2010, depus și înregistrat la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. x/x decembrie 2010, iar la A.I.F. Prahova sub nr. x/x decembrie 2010.*

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x din data de x martie 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr. x din x martie 2011.

În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale, s-a consemnat (citat):

"[...] Taxa pe valoarea adăugată – lunar

[...] Verificarea s-a efectuat [...] în baza prevederilor Legii nr. 571/2003 [...], Titlul VI [...], H.G. nr.44/2004 [...], respectiv în conformitate cu prevederile Ordinului nr.263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

Perioada supusă verificării a fost 01.03.2008 – 30.11.2010.

[...] Din controlul efectuat s-au constatat următoarele :

[...] **TVA deductibilă:**

[...] **Având în vedere neconcordanțele rezultate din aplicația informatică ce gestionează declarația informativă D394 sintetizate în rapoartele nr.x/x.01.2011 și nr.x/x.03.2011 emise de S.J.I.F. Prahova (anexa nr.x), în perioada iunie 2009–octombrie 2010, din verificarea efectuată, s-a constatat că societatea verificată a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei în baza facturilor emise de SC x SA a căror contravaloare reprezintă refacturare cheltuieli reprezentând utilități sau diverse prestări servicii, TVA ce nu a fost colectată de SC x SA (anexa nr.x) așa cum rezultă și din fișele contului 401 "furnizori" solicitate la SC x SRL și fișele contului 411 "clienți" solicitate la SC x SA în conformitate cu prevederile art.56 alin.(2) din OG nr 92/2003 [...], în perioada iunie 2009–octombrie 2010 (anexa nr.16).**

Conform adresei x/x.03.2011 emisă de SC x SA, SC x SRL este înștiințată că referitor la refacturările înregistrate în perioada 2009–2010 au fost făcute corecțiile necesare în nota x, în sensul că a fost debitat contul 4426 "TVA deductibilă" cu suma de x lei și creditat contul 4427 "TVA colectată" cu aceeași sumă (anexa nr.x).

Având în vedere aceste constatări, la control, **pentru suma de x lei reprezentând TVA deductibilă înregistrată în perioada iunie 2009–31.10.2010 s-a acordat dreptul de deducere în luna februarie 2011, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) coroborate cu prevederile art 134 alin (1), alin.(2), alin.(3), art.157 alin.(1), art.11 alin (1) din Legea 571/2003 [...] și ale art. 6 din OG nr 92/2003, republicată.**

[...] **În concluzie, situația TVA solicitată la rambursare se prezintă astfel:**

- suma negativă a TVA solicitată la rambursare x lei;
- suma negativă a TVA cu drept de rambursare x lei;
- **suma negativă a TVA care nu se justifică la rambursare x lei.**

[...] **Având în vedere deficiențele constatate la modul de stabilire a tva deductibilă la control a fost recalculată tva de plată/rambursat la fiecare termen de plată (anexa nr.x) pentru care în conformitate cu prevederile art 119 și art 120 din O.G.nr.92/2003 [...] au fost calculate dobânzi și majorări în sumă de x lei. [...]."**

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din x martie 2011**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat de către S.C. "x" S.R.L. Izvoarele în perioada 01 martie 2008 – 30 noiembrie 2010, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare întocmit de societatea comercială pentru luna noiembrie 2010, depus și înregistrat la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. x/x decembrie 2010, iar la A.I.F. Prahova sub nr. x/x decembrie 2010.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "x" – cod CAEN x.

Inspecția fiscală a cuprins perioada martie 2008 – noiembrie 2010, iar în urma controlului, conform **Deciziei de impunere nr. x/x martie 2011** emisă de A.I.F. Prahova, s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare de plată:

- taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA x lei.

Motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare de plată au fost prezentate pe larg mai sus, la pct.II din prezenta decizie.

* **Prin contestația formulată, S.C. "x" S.R.L. solicită exonerarea de la plata majorărilor de întârziere în sumă de x lei, respectiv anularea acestei sume din Decizia de impunere nr. x/x martie 2011, întrucât consideră nelegală măsura stabilită de organele de inspecție prin RIF, de recunoaștere abia în luna februarie 2011 a dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei aferentă perioadei iunie 2009 – octombrie 2010, pe motiv că emitentul facturilor în care era înscrisă această taxă nu a colectat TVA la data emiterii lor.**

Societatea comercială contestatoare susține că și-a exercitat în mod corect și legal dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei, iar sancționarea sa pentru culpa unui terț furnizor o consideră nelegală, constituind un adevărat abuz.

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

Argumentele invocate în contestație nu corespund situației de fapt fiscale consemnată în Raportul de inspecție fiscală din x martie 2011, astfel încât nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

– Conform celor consemnate în **RIF nr.x/x martie 2011**, pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv martie 2008 – noiembrie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. "x" S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei aferentă unor achiziții de utilități și servicii facturate de furnizorul S.C. "x" S.A..

Astfel, conform datelor prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF, rezultă că, în baza facturilor emise de furnizorul S.C. "x" S.A.x, județul Prahova (CUÎ x) în perioada iunie 2009 – octombrie 2010, societatea comercială contestatoare a dedus TVA deductibilă în sumă totală de x lei, în timp ce acest furnizor a colectat și raportat TVA în sumă totală de x lei, mai puțin cu x lei.

– **Constatările organelor de inspecție fiscală au avut în vedere și neconcordanțele din aplicația informatică ce gestionează prelucrarea datelor raportate prin Declarația informativă semestrială privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod 394 în ceea ce privește modul de raportare a TVA în sumă de x lei aferentă tranzacțiilor economice derulate între S.C. "x" S.A – în calitate de furnizor și S.C. "x" S.R.L. – în calitate de cumpărător, sintetizate în Rapoartele nr.x/x ianuarie 2011 și nr.x/x martie 2011 emise de S.J.I.F. din cadrul D.G.F.P. Prahova (Anexa nr.x la RIF), cât și adresa nr.x/x martie 2011 a furnizorului S.C. "x" S.A. (Anexa nr.x la RIF) prin care societatea comercială contestatoare a fost înștiințată că au fost efectuate corecțiile necesare privind refacturările înregistrate în perioada iunie 2009 – octombrie 2010, conform Notei contabile nr.x/x februarie 2011, în sensul că a fost debitat contul contabil 4426 "TVA deductibilă" și creditat contul contabil 4427 "TVA colectată" cu suma de x lei.**

– Având în vedere aceste constatări, la inspecția fiscală din 22 martie 2011, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.",

coroborate cu cele ale art.6 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.",

pentru **TVA deductibilă** în sumă totală de **x lei** înregistrată și dedusă de societatea comercială contestatoare în perioada iunie 2009 – octombrie 2010, **s-a stabilit că dreptul de deducere a taxei poate fi exercitat de S.C. "x" S.R.L. în luna februarie 2011, lună în care furnizorul S.C. "x" S.A. a colectat și raportat această taxă, conform prevederilor art.145 alin.(1) din Codul fiscal:**

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.", coroborate cu cele ale art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) și art.157 alin.(1) din Codul

fiscal:

"Faptul generator și exigibilitatea – definiții

Art. 134. – (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 îndreptățită, 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.

[...] Plata taxei la buget

Art. 157. – (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³."

În contestație se susține faptul că societatea comercială a respectat prevederile art.146 din Codul fiscal, respectiv condiția deținerii unei facturi – emise conform prevederilor art.155 – pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA deductibile, iar taxa dedusă a fost corect evidențiată în deconturile întocmite în perioada iunie 2009 – octombrie 2010, considerând că aceasta a devenit exigibilă.

Contestatoarea ignoră însă faptul că, în afara decontului lunar de TVA, taxa dedusă este raportată trimestrial și prin Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod 394, iar în acest caz, **ceea ce se raportează de către cumpărător ca TVA deductibilă dedusă pentru achiziții trebuie să se raporteze de egală valoare și de către vânzător (furnizor) ca TVA colectată pentru livrări/prestări.**

În speța analizată, tocmai aceste neconcordanțe au condus la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă de x lei înregistrată de S.C. "x" S.R.L. pentru perioada iunie 2009 – octombrie 2010, întrucât, prin neînregistrarea și neraportarea de către furnizorul S.C. "x" S.A. a TVA colectată de egală valoare, nu s-a realizat faptul generator și, implicit, exigibilitatea taxei și plata acesteia, conform prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal (mai sus citate).

În momentul în care furnizorul S.C. "x" S.A. a efectuat corectarea înregistrărilor în contabilitate, respectiv luna **februarie 2011**, realizându-se faptul generator, exigibilitatea taxei și plata acesteia la bugetul de stat, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere a TVA deductibilă.

Însă, pentru perioada iunie 2009 – ianuarie 2011, s-a impus recalcularea TVA de plată sau de rambursat pentru fiecare termen de plată, fapt ce a generat și calculul de accesorii de plată (dobânzi și majorări de întârziere) în sumă totală de **x lei**, conform Anexei nr.x la RIF, în baza prevederilor **art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală**, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "x" S.R.L., cu sediul în comuna x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x martie 2011, act administrativ fiscale emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei – reprezentând accesorii de plată (dobânzi și majorări de întârziere) aferente TVA.

2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,