

ROMÂNIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Directia Generală a Finanțelor Publice Vrancea
Biroul Soluționare Contestatăii
Nr. /2008

DECIZIA NR. 29 DIN2008

**Privind: solutionarea contestatiei formulate de
S.C. X S.R.L. comuna, judetul Vrancea,
depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. /2008
si completata cu adresa nr. /.....2008.**

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de S.C. X S.R.L. cu sediul in localitatea, judetul Vrancea prin contestatia depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. /2008.

Petenta contesta masura de virare la bugetul statului a sumei totale de lei reprezentand: lei taxa pe valoarea adaugata si lei majorari de intarziere, stabilita suplimentar de catre reprezentantii D.G.F.P. Vrancea, Structura de Administrare Fiscala – Activitatea de Inspecție Fiscala prin raportul de inspectie fiscala din data de2008 si decizia de impunere nr. /.....2008.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, intrucat unitatea a luat la cunostinta de Decizia de impunere intocmita ca urmare a inspectiei fiscale la data de2008 (conform confirmarii de primire anexate la dosar), iar contestatia a fost depusa in data de2008 sub nr. De asemenea, au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 206 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

Contestatia a fost semnata de catre administratorul societatii, respectiv dl.

I. Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente:

“Conform evidentelor contabile beneficiarul S.C. X S.R.L. efectueaza plata taxei prin achitarea integrala a facturilor cu ordin de plata sau numerar catre furnizor/prestator de servicii, in aceste conditii TVA a fost achitat furnizorului care la randul sau l-a achitat catre bugetul de stat.

Deoarece pana la inspectia fiscala, nu s-a efectuat nicio reglare, S.C. X S.R.L. considera ca TVA achitat furnizorului trebuia achitat bugetului de stat, dar beneficiarul nu poate modifica sau face diferite inscrisuri (“taxare inversa”) pe un document emis de furnizorul sau (orice document se modifica pe toate exemplarele emise de catre furnizor).

In aceste conditii consider ca administratia financiara este singura care poate face demersuri de a recupera TVA aferent de lei de la furnizorul beneficiarului, acolo fiind deja chitat. Daca aceasta recuperare nu se efectueaza de catre administratia financiara, inseamna ca suma de lei este incasata de 2 ori si nu este legal.

Deoarece TVA aferent a fost incasat de la furnizor la momentul scadentei de catre bugetul de stat, penalitatile aferente de lei puse in sarcina lui S.C. X S.R.L. nu isi au sensul.”

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2008 si **decizia de impunere nr.:**/.....2008 s-a stabilit obligatia fiscala suplimentara in suma totala de lei din care se contesta suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei, stabilita de catre reprezentantii D.G.F.P. Vrancea, Structura de Administrare Fiscala – Activitatea de Inspectie Fiscala.

Cu adresa nr./.....2008 se primeste de la Structura de Administrare Fiscala – Activitatea de Inspectie Fiscala punctul de vedere privind solutionarea contestatiei in care se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii o constituie faptul daca petenta datoreaza suma totala de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata in suma de lei si majorari de intarziere in suma de stabilita de catre reprezentantii D.G.F.P. Vrancea, Structura de Administrare Fiscala – Activitatea de Inspectie Fiscala prin raportul de inspectie fiscala din data de2008 si decizia de impunere nr./.....2008.

S.C. X S.R.L. are domiciliul fiscal in localitatea, judetul Vrancea si este inmatriculata la O.R.C. Vrancea sub nr./...../.....2006, are codul de identificare fiscala nr./.....2006 si este platitoare de TVA prin optiune de la infiintare.

In fapt, in raportul de inspectie fiscala din data de2008 se consemneaza urmatoarele aspecte referitoare la taxa pe valoarea adaugata:

In perioada verificata societatea a efectuat numai operatiuni care dau drept de deducere.

Pentru bunurile si serviciile achizitionate din tara societatea a prezentat la control in original facturi fiscale si bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale. Aferent acestora a fost intocmit si depus la unitatea fiscala 'Declaratia 394' privind livrarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national.

Din verificarea jurnalului de cumparari a rezultat ca au fost inregistrate cronologic toate documentele fiscale, care indeplinesc conditiile prevazute de Legea nr. 571/2003, H.G. nr. 44/2003 si O.M.F.P. nr. 1846/2003, emise de diversi furnizori pentru livrarile de bunuri si prestari servicii.

Au fost constatate urmatoarele deficiente:

- in luna 2007, urmare unei erori de preluare din documentul primar, factura/.....2007, inregistreaza tva colectata in evidenta contabila mai putin cu suma de lei: baza de impunere inscrisa in factura - lei cu tva aferent corect calculat = lei si tva inscrisa in evidenta contabila = lei - fapta ce a avut drept consecinta diminuarea nejustificata a taxei pe valoarea adaugata colectata inregistrata in perioada - persoana raspunzatoare S-a dispus ca masura: inregistrarea taxei pe valoarea adaugata colectata in evidenta contabila a agentului economic, suma de lei, reprezentind tva de plata stabilit suplimentar la control.

- societatea isi exercita necuvenit dreptul de deducere pentru tva in suma de lei din facturi fiscale emise de diverse societati pentru c/val. lucrari de constructii montaj conform situatii de lucrari, facturi detaliate in anexa 1 la prezentul raport de inspectie fiscala. Contravaloarea operatiunilor de mai sus reprezinta lucrari de amenajare, reparatii si modernizare spatii fata de care atat furnizorul, cat si beneficiarul aveau obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de art 160, alin. 1) din

Legea nr.571/2003 - au fost incalcate prevederile art.160, alin.5, din Legea nr.571/2003, " ... (5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atat furnizorii/prestatorii, cat si beneficiarii. In situatia in care furnizorul/preslatorul nu a mentionat "taxare inversa" in 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 factura - și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3) - faptă ce a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată în perioada - persoana răspunzătoare S-a dispus ca măsura: diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în evidența contabilă a agentului economic cu suma de lei, reprezentând TVA de plată stabilit suplimentar la control.

La data inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar TVA de plată în suma de lei.

Față de această obligație de plată au fost calculate în conformitate cu prevederile O.G. 92/2003 Republicată, art. 119, alin. (1) majorări de întârziere în suma de lei după cum urmează:

..... lei *% * zile = lei;
..... lei *% * zile = lei;
..... lei *% * zile = lei

In drept, la 160 din *Legea nr. 571/2003 Republicată privind Codul fiscal* se precizează:

“Măsuri de simplificare

(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:

a) deșeurile 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) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(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.***

(4) Beneficiarii care sunt persoane impozabile cu regim mixt aplică și prevederile art. 147, în funcție de destinația achizițiilor respective.

(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).***”

La ***pct. 82, alin. (3)*** din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din *Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal*, aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004*, cu modificările și

completările ulterioare, se prevede:

“(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

Conform **Ordinului nr. 155/2007** privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 1 În condițiile și limitele prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct. 82 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.

ART. 2 (1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.

(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).

ART. 3 Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care nu au aplicat prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările prevăzute la art. 2 din prezentul ordin, vor proceda la corectarea facturilor emise conform prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

În **Ordinul nr. 601/2002** privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN se menționează la **secțiunea F**:

“45 Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.

Construcțiile generale reprezintă realizarea de clădiri integrale, clădiri pentru birouri, magazine și alte clădiri publice și utilitare, clădiri pentru ferme etc., construcții inginerești (sau de geniu civil), cum ar fi: autostrăzi, drumuri, străzi, poduri, tuneluri, căi ferate, aerodromuri, porturi și alte proiecte marine sau fluviale, sisteme de irigații, sisteme de canalizare, dispozitive industriale, conducte și linii electrice, baze sportive etc.

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate, practic, pot fi efectuate de către subcontractori.

Construcțiile speciale includ construcția unor părți ale clădirilor și lucrărilor de geniu civil, sau pregătirea în acest scop. De obicei, este vorba de specializarea într-un singur aspect comun diferitelor structuri, necesitând calificare sau echipament specializat. Sunt incluse activități ca: fixarea pilonilor, lucrări de fundații, forarea puțurilor, lucrări de armare, lucrări de betoane, zidării, fixarea elementelor prefabricate, schelărie, fixarea acoperișului etc. Aici este inclusă realizarea structurilor de oțel, cu condiția ca piesele componente să nu fie produse de aceeași unitate.

În majoritatea cazurilor, construcțiile speciale sunt executate prin subcontractare, iar reparațiile de construcții sunt efectuate, în special, pentru posesorul proprietății.

Lucrările de instalații pentru clădiri includ instalarea tuturor tipurilor de utilități care fac construcția să funcționeze. Aceste activități sunt, de obicei, efectuate la locul construcției, deși părți ale lucrării pot fi executate într-un atelier. Sunt incluse activități ca lucrările tehnico-sanitare, instalarea sistemelor de încălzire și de aer condiționat, antene, sisteme de alarmă și alte lucrări electrice, sisteme de aspersoare, lifturi și scări rulante etc. Sunt de asemenea incluse lucrările de izolații (hidro și termoizolații, izolație fonică), lucrările de instalații frigorifice comerciale, instalarea iluminatului și a sistemelor de semnalizare pentru drumuri, căi ferate, aeroporturi, porturi etc. Sunt incluse, de asemenea, reparațiile la lucrările mai sus menționate.

Activitățile de finisare a clădirilor cuprind acele activități care contribuie la finalizarea sau finisarea unei construcții, cum ar fi: montări de geamuri, tencuieli, vopsitorie, zugrăveli, pardoseli sau căptușirea pereților cu plăci de ceramică sau cu alte materiale, ca: parchet, tapet, mochetă etc.; lustruirea pardoselilor, lucrări de dulgherie fină, lucrări acustice, curățarea exteriorului etc. Sunt incluse de asemenea reparațiile la lucrările mai sus menționate.

Această diviziune exclude:

- instalarea de peluze și grădini și activități de întreținere a arborilor, vezi 01.41;
 - fabricarea materialelor de construcții, vezi secțiunea C și D;
 - activități de construcții legate direct de extracția petrolului și a gazelor naturale, vezi 11.20.
- Construcția de clădiri, drumuri etc. pe terenul de extracție rămâne, însă, în această clasă.
- înălțarea sau instalarea echipamentului industrial, vezi secțiunea D (de ex. instalarea de furnale, turbine etc.);
 - ridicarea de clădiri sau structuri complet prefabricate este clasificată în categoria industrială relevantă, în funcție de materialul principal folosit, cu excepția betonului, caz în care rămâne clasificată aici;
 - instalarea elementelor de tâmplărie sau dulgherie autofabricate este clasificată în categoria industrială relevantă, în funcție de materialul folosit de ex. în cazul lemnului în 20.30 (Fabricarea de elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții)
 - construcții metalice din părți componente auto-fabricate, vezi 28.11;
 - activitățile de urbanism și inginerie sunt clasificate în clasa 74.20 (Activități de consultanță în urbanism, inginerie și alte servicii tehnice);
 - activități de proiectare pentru construcții, vezi 74.20;
 - activități de curățare a ferestrelor, în interior și exterior, a coșurilor, cazanelor cu aburi, a interioarelor etc., vezi 74.70”

La **art. 159** din **Legea nr. 571/2003 Republicata privind Codul fiscal** se menționează:

Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

In speta, suma totala contestata este de lei si este formata din taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari stabilite conform deciziei de impunere nr./.....2008.

In luna 2007, urmare unei erori de preluare din documentul primar, factura nr./.....2007, inregistreaza TVA colectata in evidenta contabila mai putin cu suma de lei (baza de impunere inscrisa in factura – lei cu TVA aferent corect calculat de lei si TVA inscrisa in evidenta contabila in suma de lei, fapta ce a avut drept consecinta diminuarea nejustificata a taxei pe valoarea adaugata colectata. In consecinta s-a stabilit inregistrarea taxei pe valoarea adaugata colectata in evidenta contabila a S.C. X S.R.L. in suma de lei.

Referitor la diminuarea TVA deductibila cu suma de lei in contestatie nu se arata ca, fata de operatiunile in cauza, aplicarea prevederilor art. 160, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 ar fi eronata, in fapt retinandu-se din textul de lege numai faptul ca “...nu se face plata taxei intre furnizor si beneficiar.”

In conformitate cu prevederile art. 160, alin. (5) din Legea nr. 571/2003: “...(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)*** s-a retinut ca fapta, inregistrarea eronata a TVA deductibila aferenta acestor operatiuni in evidenta contabila, jurnal de cumparari si decontul de TVA deus la unitatea fiscala, urmare a faptului ca nu a aplicat taxare inversa.

In contestatie se face referire la faptul ca S.C. X S.R.L. a achitat integral facturile catre furnizor iar acesta a achitat TVA aferenta bugetului de stat considerand astfel ca TVA-ul care a fost constituit obligatie de plata urmare controlului, a fost achitat. Dar inspectia fiscala care s-a finalizat cu Decizia de impunere nr./.....2008 a avut ca obiectiv stabilirea obligatiilor fiscale la S.C. X S.R.L. si achitarea lor de catre aceasta societate.

Fata de aceasta in contestatie se specifica ca “ nu s-a facut nicio reglare intre cele doua societati”, petenta invocand faptul ca “...beneficiarul nu poate modifica sau face diferite inscrieri pe un document emis de furnizorul sau.” Insa art. 160, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 precizeaza faptul ca “...***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).***”

Ca urmare cele doua societati aveau obligatia corectarii inregistrarilor eronate privind operatiunilor cu taxare inversa efectuate, inainte sau dupa efectuarea inspectiei fiscale, prin emiterea de noi documente fiscale in conformitate cu prevederile art. 159 din Legea nr. 571/2003 Republicata privind Codul fiscal .

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, in temeiul actelor normative precizate in decizie, precum si art. 213 si 216 din O.G. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, **se**

DECIDE:

Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere aferente acestei sume de lei stabilite suplimentar de catre reprezentantii D.G.F.P. Vrancea, Structura de Administrare Fiscala – Activitatea de Inspectie Fiscala prin decizia de impunere nr./.....2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala din data de2008.

Prezenta decizie poate fi atacata de catre contestatar sau de catre persoanele introduse in procedura de solutionare a contestatiei potrivit art. 212, la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, in conditiile legii.