



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 649/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. CS S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud.Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 4, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. CS S.R.L. -societate in insolventa**, cu sediul in mun. Cluj-Napoca, Str. ..., nr. ..., jud. Cluj, C.U.I. si **sediul procesual ales la Cabinet individual de practician in insolventa BDC din mun. Cluj-Napoca, str., nr. ..., ap.**, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de05.2011 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala nr. 4, inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....05.2011, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/...05.2011, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Contestatia, formulata de Cabinet individual de practician in insolventa BDC din mun. Cluj-Napoca, este semnata atat de administratorul statutar cat si de lichidatorul judiciar. Aceasta a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de05.2011 si comunicat petentei la data de05.2011 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata de semnatura si stampila reprezentantului societatii), iar contestatia a fost

depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de06.2011, fiind inregistrata sub nr. -/....06.2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. CS S.R.L. -societate in insolventa**, cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....5.2011 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma de y lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, act administrativ fiscal emis in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data05.2011, inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....05.2011.

Societatea solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anulara Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala, invocand faptul ca acestea sunt netemeinice si nelegale.

In sustinerea afirmatiilor sale, societatea contestatoare arata ca:

- desi societatea se afla in procedura insolventei incepand cu data de05.2010 acest aspect nu a fost mentionat in Raportul de inspectie fiscala, singurul document care face referire la acest fapt este Instiintarea pentru discutia finala, in care apare nominalizat lichidatorul judiciar al subscrisei, d-na BDC,

- in codul etic al inspectorului de control fiscal se mentioneaza ca inspectorii trebuie sa motiveze in scris deciziile luate, insa in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere nu numai ca nu apar aceste motivari, dar cele retinute in acestea sunt contradictorii,

- in anexa nr. 5 la Raportul de inspectie fiscala la rubrica TVA de rambursat figureaza suma de y lei, care este identica cu cea din anexa 4, desi in decizia de impunere la pct. 2.2.1. apare "TVA stabilita suplimentar de plata" in suma de y lei,

- in urma controlului societatea trebuia sa primeasca: decizia de impunere, dispozitia de masuri, raportul de inspectie fiscala, dar in cazul societatii noastre nu s-a comunicat si probabil nu s-a intocmit decizia de masuri care ar fi lamurit aspectele mentionate, ori lipsa acestui document o apreciem ca poate determina anulara deciziei de impunere,

- un alt aspect care nu este lamurit de organul de control este problema accesoriilor de plata, intrucat cu toate ca in perioada verificata exista accesorii aferente TVA conform fisei pe platitor, in decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala nu se face referire la aceste accesorii de plata,

- acest aspect poate constitui o stare de fapt care nu a fost retinuta de organul de control, care nu s-a raportat la toate informatiile si datele care i-au fost furnizate in timpul controlului, fapt ce influenteaza concluziile din raportul de inspectie fiscala, cuantumul si temeinicia deciziei de impunere,

- organele de control considera ca suma putea fi solicitata la compensare sau restituire in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere, deci pana la data de 31 decembrie 2010, desi in raportul de inspectie fiscala recunosc ca societatea a regularizat (corectat) aceasta situatie doar in luna decembrie 2006,

- intrucat corectia TVA-ului a fost facuta din initiativa societatii si nu in urma controlului fiscal, dupa aprecierea noastra termenul de prescriptie ar curge pana la data de 31.12.2011, daca ne raportam la anul 2006 cand s-a operat regularizarea,

- corectia facuta de organele de control nu putea viza doar facturile pentru primele 2 rate emise de societatea noastra catre P..., ci toate facturile debitoarei, astfel incat organele de control ar fi trebuit sa constate ca dreptul de proprietate s-a transmis prin contractul incheiat in .. mai 2005,

- daca la momentul intocmirii contractului de vanzare cumparare s-ar fi facturat cu taxare inversa intreaga valoare, atunci nu s-ar fi generat accesoriile aferente TVA care figureaza in fisa pe platitor, suma care a determinat intrarea debitoarei in insolventa,

- organele de control nu neaga existenta TVA-ului de rambursat, ci afirma ca provine de la decontul de TVA aferent lunii iunie 2005, asadar incepand cu aceea data accesoriile TVA-ului ar fi trebuit stopate, insa in mod ciudat in fisa pe platitor acestea apar si in prezent,

- nu putem fi de acord cu aceasta situatie pe care o consideram ca fiind un abuz, intrucat, pe de o parte se doreste a se considera ca suma solicitata la rambursare este prescrisa considerand ca societatea a trecut pe TVA de rambursat inca din iunie 2005 (deci fara sa acumuleze penalitati si majorari de intarziere dupa aceasta data), dar pe de alta parte, in fisa pe platitor au ramas penalitatile si majorarile de intarziere care provin chiar din perioada respectiva,

- din actele de control precum si din fisa pe platitor, rezulta ca AFP Cluj doreste sa ramana atat in posesia TVA-ului respins la rambursare sub motiv de prescriere, cat si sa pretinda accesorii aferente TVA care nu mai au baza de calcul daca constatarile organului de control ar fi corecte, adica daca firma ar fi inregistrat TVA de rambursat inca din iunie 2005.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata,

stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de05.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....05.2011.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de y lei aferenta perioadei fiscale 01.01.2006-31.03.2011 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna martie 2011 inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. -/...04.2011, cu optiune de rambursare a sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca din totalul sumei de y lei reprezentand TVA solicitata la rambursare de catre contribuabila prin decontul de TVA aferent lunii martie 2011, suma de y lei nu se justifica a fi rambursata deoarece provine din anul 2005 perioada aflata in afara termenului de prescriptie, iar diferenta de y lei care a luat nastere in cadrul perioadei de prescriptie, se aproba la rambursare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este ca Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sa se pronunte daca S.C. CS S.R.L. -societate in insolventa, cu sediul in mun. Cluj-Napoca, are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta este aferenta unor operatiuni economice efectuate de societatea contestatoare in afara perioadei de prescriptie.

III.a Considerente generale.

Perioada supusa verificarii : 01.01.2006 -31.03.2011.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...05.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011, organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscal Cluj solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii martie 2011, depusa de S.C. CS S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la organele fiscale teritoriale si inregistrata sub nr. -/.....2011, pentru suma de y lei aferenta perioadei supusa verificarii.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/...05.2011, organele de inspectie fiscala au constat ca la data de ...mai 2005 agentul economic incheie cu S.C. P... S.A. contractul de vanzare-cumparare cu plata in rate nr. -/....05.2005, in forma autentica, avand ca obiect vanzarea "statie de distributie carburanti alcatuita din teren, cladiri si instalatii (daca este cazul)".

In baza contractului de vanzare cumparare mentionat, societatea emite catre S.C. P... S.A., urmatoarele facturi fiscale:

- nr. -/....06.2005 in suma de y lei (y lei+ TVA y lei), reprezentand "rata 1 benzinarie";

- nr. -/.....08.2005 in suma de -y lei (-y lei+TVA -y lei), reprezentand corectare contravaloare rata 1 benzinarie in functie de cursul valutar EUR valabil la data incasarii facturii;

- nr. -/.....08.2005 in suma de y lei, (y lei+TVA y lei) reprezentand "rata 2 benzinarie";

- nr. -/....12.2006 in suma de y lei (y lei+TVA y lei), reprezentand corectare contravaloare rata 2 benzinarie in functie de cursul valutar EUR valabil la data incasarii facturii;

- nr. y/....12.2006 in suma de y lei (y lei+ TVA y lei), reprezentand "rata 3 benzinarie";

- nr. -/....12.2006 in suma de -y lei (-y lei+TVA -y lei), reprezentand "stornare rata 1, 2 si 3 benzinarie",

-nr. -/....12.2006 in suma de y lei (y lei + TVA y lei), cu explicatia "2 pompe carburanti" si "2 rezervoare cilindrice".

- nr. -/.....12.2006 in suma de y lei (y lei+TVA y lei) intocmita cu taxare inversa, reprezentand "teren si cladire, CF 13..... Cluj, contract - /...05.2005" si "teren si benzinarie CF 14..... Cluj, contract -/.....05.2005".

Potrivit dispozitiilor art. 160¹ din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile in perioada 01.01.2005-31.12.2006), S.C. CS S.R.L. avea obligatia de a aplica masurile de simplificare a TVA pentru livrarea statiei de distributie carburanti alcatuita din teren, cladiri, respectiv pentru fiecare dintre transele facturate de societate catre S.C. P... S.A. in perioada mentionata.

Prevederile legale mentionate mai sus, nu au fost respectate de catre societatea verificata, procedand la emiterea in mod eronat a facturilor fiscale catre S.C. P... S.A. prin aplicarea cotei de 19%, pentru facturile fiscale reprezentand rata 1, 2 si 3 aferente vanzarii imobilelor care face obiectul contractului nr. -/....05.2005, pentru ca in luna decembrie 2006 societatea sa regularizeze (corecteze) aceasta situatie prin stornarea facturilor emise cu TVA aferente celor trei rate (factura fiscala nr. - /...12.2006) si sa emita factura finala de vanzare a statiei de distributie carburanti cu taxare inversa (factura fiscala nr. -/12.2006).

In situatia data, se retine ca prin emiterea facturi de stornare societatea inregistreaza la finele lunii decembrie 2006 TVA de rambursat in suma de y lei, in conditiile in care pana in luna decembrie 2006 societatea a inregistrat doar TVA de plata.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea TVA de plata/de rambursat tinand cont de faptul ca societatea trebuia sa aplice taxarea inversa pentru fiecare dintre ratele facturate (anexa nr. 5 la RIF),

situatie in care rezulta ca daca societatea ar fi respectat reglementarile legale in vigoare in materie de TVA, respectiv ar fi aplicat masurile de simplificare pentru livrarea statiei de distributie carburanti si ar fi intocmit corect cu taxare inversa facturile fiscale reprezentand rata 1 si 2, societatea ar fi inregistrat TVA de rambursat incepand cu decontul de TVA aferent lunii iunie 2005, in suma de y lei.

Intrucat conform situatiei recalculeta de catre organele de inspectie fiscala societatea ar inregistra la sfarsitul lunii decembrie 2005 un TVA de rambursat in suma de y lei, aceasta suma putea fi solicitata la compensare sau restituire in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire, respectiv pana la data de 31.12.2010.

Avand in vedere faptul ca societatea nu a solicitat aceasta suma la rambursare in interiorul perioadei de prescriptie si efectuand doar regularizari cu TVA de plata rezultat din activitatea societatii in perioada 01.01.2006-31.12.2007 in suma de y lei, regularizari acceptate de catre organul de control ca fiind efectuate in cadrul perioadei de prescriptie, rezulta ca diferenta de y lei (y-y lei) provine din afara perioadei de prescriptie si nu mai poate fi solicitata de catre agentul economic la rambursare dupa data de 01.01.2011, fiind prescrisa.

Prin urmare, din totalul sumei de y lei solicitata la rambursare de catre S.C. CS S.R.L. prin decontul de TVA aferent lunii martie 2011, suma de y lei nu se justifica a fi rambursata agentului economic deoarece provine din perioada 2005, perioada aflata in afara termenului de prescriptie, iar diferenta de y lei TVA se aproba la rambursare, acest TVA de rambursat luand nastere in cadrul perioadei de prescriptie.

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului la rambursare pentru suma de y lei, aducand in sustinerea solicitarii sale pentru admiterea contestatiei, motivele prezentate la pct. I al prezentei.

III.b Referitor la neacordarea dreptului la rambursare pentru suma totala de y lei.

In baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/...05.2011, organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea dreptului la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei pentru motivul prescrierii dreptului contribuabilului de a solicita rambursarea acestei sume.

Avand in vedere considerentele prezentate la punctul III.a al prezentei, se retine ca solutionarea spetei se regaseste in aplicarea prevederilor art. 160¹, alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind

Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile in perioada 01.01.2005-31.12.2006), unde se arata ca:

"Art. 160¹ Masuri de simplificare

(1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

(2) Bunurile pentru care se aplica masurile simplificate sunt:

[...]. b) terenurile de orice fel;

c) cladirile de orice fel sau parti de cladire. Este considerata cladire orice constructie legata nemijlocit de sol;

(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa inscrie mentiunea "taxare inversa". Furnizorii si beneficiarii evidentiaza taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari, respectiv achizitii, in jurnalele de vanzari si de cumparari concomitent si o inscriu in decontul de taxa pe valoarea adaugata, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, fara a avea loc plati efective intre cele două unitati in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, pentru livrarea cladirilor si a terenurilor de orice fel, atat furnizorii, cat si beneficiarii, care sunt inregistrati in scopuri de TVA, au obligatia sa aplice masurile de simplificare, situatie in care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie sa inscrie mentiunea „taxare inversa”, iar atat furnizorii cat si beneficiarii vor inscrie taxa pe valoarea adaugata aferenta in decontul de TVA, evidentiind-o atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila, respectiv pentru operatiunile supuse masurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adaugata intre furnizor si beneficiar.

In contextul prevederilor legale citate mai sus, rezulta ca S.C. CS S.R.L. Cluj-Napoca avea obligatia sa aplice masurile de simplificare privind taxa pe valoarea adaugata (taxare inversa), pentru fiecare factura fiscala aferenta ratelor scadente pentru livrarea catre S.C. P... S.A. a statiei de distributie carburanti alcatuita din teren si cladiri, facturi fiscale care au fost emise in perioada 2005-2006.

Ori, din continutul documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca societatea a emis in perioada mentionata facturile fiscale prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra valorii facturate catre beneficiar, fara a respecta prevederile legale citate mai sus aplicabile livrarilor de cladiri si terenuri, pentru ca in luna decembrie 2006 sa procedeze la stornarea acestor documente si sa emita o noua factura prin care sa aplice masurile de simplificare.

Din analiza facturilor fiscale emise in baza contractului de vanzare cumparare a statiei de carburanti, documente mentionate la punctul III.a al prezentei, se retine ca valoarea taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta acestor documente este in suma de y lei in anul 2005 (facturi fiscale emise in lunile iunie si august) si in suma de y lei in anul 2006 (facturi fiscale emise in luna decembrie), pentru ca in luna decembrie 2006 sa procedeze la stornarea acestora prin factura nr. -/....12.2006 (TVA in suma de - y lei).

Tot la data de12.2006, este emisa factura fiscala nr. -/12.2006 intocmita cu taxare inversa, astfel incat la finele lunii decembrie 2006 societatea inregistra un TVA de recuperat in suma de y lei, fapt care rezulta din decontul de TVA depus de petenta la organul fiscal si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....11.2007.

Precizam faptul ca toate deconturile de TVA aferente perioadei 2005-2006 au fost depuse de catre petenta la organul fiscal teritorial cu intarziere, respectiv la data de11.2007.

Prin aplicarea masurilor de simplificare asupra unor operatiuni economice, precum livrarea de cladiri si/sau terenuri, efectul asupra taxei pe valoarea adaugata de plata sau de rambursat pe care o societate il inregistreaza la un moment dat este egal cu zero, aceasta intrucat TVA aferenta acestor operatiuni se inregistreaza in evidenta contabila a societatii, atat ca taxa colectata cat si taxa deductibila.

Intrucat in anul 2005 societatea nu a aplicat masurile de simplificare pentru ratele facturate in baza contractului de vanzare cumparare a statiei de livrare carburanti aceasta a inregistrat in mod eronat un TVA colectat in suma de y lei, care coroborat cu faptul ca la 31.12.2005 societatea inregistra un TVA de plata in suma de y lei, rezulta ca in situatia in care societatea ar fi aplicat corect prevederile legale cu privire la taxarea inversa, la finele anului 2005 aceasta ar fi inregistrat un TVA de rambursat in suma de y lei (y-y lei).

Aceasta suma de rambursat care se regaseste in parte si la sfarsitul anului 2006, rezulta din documente fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in anul 2005 si este aferenta unor operatiuni economice derulate in anul 2005 si care nu au putut fi analizate de catre organele de inspectie fiscala, avandu-se in vedere ca ele apartin unei perioade in afara termenului de prescriptie.

In drept, dispozitiile art. 98, alin. (1); art. 91, alin. (1) si (2); art. 23 din O.G. nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile la data inceperii inspectiei fiscale), referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, precizeaza:

"Art. 98 Perioada supusa inspectiei fiscale

(1) *Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale. [...]"*

"Art. 91 *Obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale*

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel. [...]

"Art. 23 *Nasterea creantelor si obligatiilor fiscale*

(1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.

In temeiul prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca suma de rambursat mentionata este nascuta in afara perioadei de prescriptie, organele de inspectie fiscala nu sunt in masura sa verifice daca documentele in baza carora aceasta a fost dedusa indeplinesc calitatea de document justificativ si nici daca bunurile si serviciile achizitionate in baza documentelor respective au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, astfel incat in mod legal si justificat nu s-a acordat dreptul la rambursare pentru suma de y lei.

Pentru solutionarea contestatiei privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata solicitata de catre petenta, organul abilitat a avut in vedere si prevederile art. 131 din O.G. nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile la data nasterii acestui drept pentru societate), unde se arata ca:

"Art. 131 *Prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea*
Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire".

Asa cum reiese din aspectele prezentate, agentul economic a retinut in mod gresit ca taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare in suma de y lei provine din aplicarea eronata a masurilor de simplificare, deoarece asa cum am aratat mai sus, aplicarea masurilor de simplificare (taxare inversa) nu au influenta asupra taxei pe valoarea adaugata de plata sau de rambursat inregistrata de o societate comerciala.

Din continutul anexei nr. 5 la Raportul de inspectie fiscala, care reflecta situatia TVA de plata/de rambursat pentru perioada iunie 2005-martie 2011 in situatia in care societatea ar fi respectat reglementarile legale cu privire la aplicarea masurilor de simplificare pentru livrarea statiei de distributie carburanti, se poate foarte usor constata ca taxa pe valoarea

adaugata solicitata la rambursare provine din luna iunie 2005, perioada in afara termenului de prescriptie.

Prin urmare, din punct de vedere fiscal aplicarea masurilor de simplificare, respectiv taxarea inversa nu trebuie sa genereze TVA de plata sau de rambursat, deoarece taxa pe valoarea adaugata se inregistreaza atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, astfel incat influenta fiscala este zero si pe cale de consecinta societatea nu avea cum sa inregistreze TVA de rambursat din tranzactiile respective, chiar daca facturile fiscale au fost emise initial cu TVA si apoi s-a procedat la stornarea lor.

In contextul celor mentionate mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca sustinerile S.C. CS S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca nu sunt justificate, astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru suma totala de y lei.

III.c Referitor la motivele invocate de petenta in sustinerea contestatiei, facem urmatoarele precizari:

- **In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a faptului ca „societatea se afla in procedura insolventei incepand cu data de 14.05.2010, acest aspect nefiind mentionat nicaieri in Raportul de inspectie fiscala”,** mentionam doar ca acest aspect corespunde realitatii, insa el nu are relevanta in solutionarea contestatiei atata timp cat el nu se refera la fondul cauzei care priveste dreptul la rambursare a taxei pe valoarea adaugata si nici nu reprezinta un motiv pentru nulitatea actului administrativ atacat.

- **referitor la invocarea lipsei motivarii in scris a deciziilor luate de catre organele de control fiscal conform codului etic al inspectorului de control fiscal si a neconcordantei dintre anexele la RIF.**

Potrivit Cap. VI din Codul etic al inspectorului de control fiscal, aprobat prin Ordinul M.F.P. nr. 1753/09.12.2003, referitor la atitudinea fata de contribuabil a inspectorului de control fiscal, se precizeaza urmatoarele:

"In relatiile cu contribuabilii inspectorii de control fiscal sunt obligati:

[...]; e) sa isi formuleze si sa isi exprime independent opinia fata de contribuabil, sa se pronunte cu sinceritate, concis, exprimandu-si, daca este cazul, rezervele fata de argumentele contribuabilului; [...];

g) sa dea dovada de seriozitate, profesionalism si respect fata de persoanele cu care intra in relatii de serviciu; [...];

i) sa motiveze in scris deciziile luate.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de05.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....05.02011, se retine ca in cuprinsul acestora se regasesc motivele de

fapt si de drept care au format convingerea organelor de inspectie fiscala pentru respingerea dreptului la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Invocarea de catre contestatoare a faptului ca elementele cuprinse in anexele la Raportul de inspectie fiscala sunt contradictorii, nu corespunde realitatii, deoarece fiecare dintre acestea reflecta o situatie retinuta de catre organele de inspectie fiscala in demersul lor de a stabili situatia reala a societatii si de a lua decizia corecta si legala in ceea ce priveste acordarea dreptului la rambursare pentru suma solicitata de catre agentul economic.

Astfel, in anexa nr. 4 la RIF este reflectata taxa pe valoarea adaugata de plata/de rambursat pentru perioada iunie 2005-martie 2011 conform deconturilor de TVA depuse de agentul economic la organul fiscal, iar anexa nr. 5 la RIF reflecta situatia TVA de plata/de rambursat pentru aceiasi perioada in situatia in care societatea ar fi respectat reglementarile legale in vigoare in materie de TVA, respectiv ar fi aplicat masurile de simplificare pentru livrarea statiei de distributie carburanti si ar fi intocmit corect, cu taxare inversa, facturile reprezentand ratele nr. 1, 2 si 3 la contractul de vanzare cumparare incheiat cu SC P... SA.

Intr-adevar, potrivit fiecărei din cele doua situatii, rezulta ca societatea inregistreaza in luna martie 2011 un TVA de rambursat in suma de y lei, insa din cuprinsul lor se retine ca acesta suma s-a nascut in perioade diferite, in luna decembrie 2006 potrivit anexei nr. 4, respectiv in luna iunie 2005 potrivit anexei nr. 5, situatie care se datoreaza modului in care au fost aplicate masurile de simplificare.

Prin urmare, din analiza anexei nr. 5 la RIF se constata ca TVA de rambursat in suma de y lei provine dintr-o perioada prescrisa si doar aceasta a fost respinsa la rambursare de catre echipa de catre organele inspectie fiscala, suma care se regaseste inscrisa la pct. 2.2.1 din Decizia de impunere nr. F-CJ -/...05.2011, atat ca TVA stabilita suplimentar de plata cat si ca TVA respinsa la rambursare.

Din TVA solicitata la rambursare de catre contestatara in suma de y lei, echipa de inspectie fiscala a aprobat la rambursare doar suma de y lei, diferenta de y lei fiind respinsa, neexistand astfel aspecte care se impun a fi clarificate pentru ca debitoarea sa poata redacta contestatia.

- referitor la mentiunea legata de faptul ca in urma inspectiei fiscale societatea trebuia sa primeasca dispozitia de masuri, dar in cazul societatii nu s-a comunicat si probabil nu s-a intocmit dispozitia de masuri care ar fi lamurit aspectele mentionate, iar lipsa acestui document poate determina anularea deciziei de impunere.

In drept, prevederile art. 109, alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu

modificarile si completarile ulterioare, referitoare la documentele care se intocmesc la finalizarea inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. [...]"

Potrivit dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca documentele obligatorii care trebuie intocmite la finalizarea unei inspectii fiscale sunt raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere, documente care au fost intocmite in cazul efectuării verificării la S.C. CS S.R.L. si comunicate acesteia, fara ca legiuitorul sa mentioneze obligativitatea organelor de inspectie fiscala sa emita si dispozitie de masuri.

Facem precizarea ca in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de05.2011 sunt consemnate constatările organelor fiscale din punct de vedere faptic si legal cu privire la activitatea desfasurata de catre societatea contestatoare in perioada verificata, astfel incat afirmatia petentei potrivit carora lamurirea acestor aspecte se putea face prin dispozitia de masuri, nu este justificata.

In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a nulitatii deciziei de impunere prin prisma lipsei dispozitiei de masuri, mentionam ca pentru solutionarea acestui capat de cerere din contestatia formulata de catre petenta, aplicabile sunt prevederile art. 46 din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde se arata ca:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

In consecinta, numai pentru lipsa unuia din elementele enumerate in dispozitiile legale citate mai sus, legiuitorul a prevazut ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate si dispozitiile legale citate mai sus, rezulta ca acest aspect invocat de catre petenta cu privire la lipsa dispozitiei de masuri este total eronat si nejustificat, astfel incat acesta nu poate afecta valabilitatea Deciziei de impunere nr. F-CJ - /...05.2011 si nici nu conduce la nulitatea acestui act administrativ fiscal.

- referitor la mentiunea legata de accesoriile in suma de y lei aferente TVA de plata conform fisei pe platitor din06.2011.

Fata de acest aspect invocat de catre petenta facem mentiunea ca aceste obligatii fiscale in suma de y le nu au fost stabilite de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/05.2011, act administrativ fiscal atacat de catre agentul economic prin contestatia depusa sub nr. -/....06.2011 si prin urmare nu face obiectul prezentei cauze.

Totodata facem precizarea ca obligatiile fiscale mentionate de catre petenta au fost generate in anul 2007 cand societatea a depus cu intarziere deconturile de TVA aferente perioadei 2005-2007 la organul fiscal teritorial, in baza unor decizii privind calculul accesoriilor emise de Administratia Finantelor Publice a municipiului Cluj-Napoca, agentul economic avand dreptul de a contesta aceste decizii in conformitate cu prevederilor legale.

In drept, prevederile art. 206, alin. (2) din O. G. nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la forma si continutul contestatiei, arata:

"Art. 206 [...].

*(2) **Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.**"*

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate si prevederile legale citate mai sus, se constata ca organul competent cu solutionarea contestatiei formulate de S.C. CS S.R.L. impotriva Deciziei de impunere nr. F-CJ -/05.2011, nu este abilitat sa analizeze obligatii fiscale stabilite prin alte acte administrativ fiscale decat cel atacat.

- referitor la aspectul privind implinirea termenul de prescriptie doar la data de 31.12.2011.

Conform prevederilor art. 160¹ din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 64 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea contestatoare avea obligatia de a aplica masurile de simplificare a TVA pentru livrarea statiei de distributie carburanti, respectiv pentru fiecare dintre transele facturate de catre aceasta catre SC P... SA.

Insa, S.C. CS S.R.L. a emis in mod eronat, cu cota de TVA 19 % facturile fiscale reprezentand ratele 1, 2 si 3 benzinarie in conformitate cu contractul nr. -/....05.2005, pentru ca aceasta situatie sa fie regularizata (corectata) doar in luna decembrie 2006, cand societatea a stornat facturile fiscale emise cu TVA, aferente celor trei transe aferente contractului de vanzare cu plata in rate a statiei de distributie carburanti.

Prin stornarea facturilor fiscale si emiterea unei facturi fiscale cu taxare inversa, societatea inregistreaza in luna decembrie 2006 TVA de

rambursat in suma de y lei, in conditiile in care societatea a inregistrat pana la decembrie 2006 doar TVA de plata.

Organele de inspectie fiscala au recalculat TVA de plata/de rambursat a contribuabilului tinand cont de faptul ca societatea trebuia sa aplice taxarea inversa pentru fiecare dintre ratele contractului de vanzare cumparare, rezultand ca daca societatea ar fi respectat reglementarile legale in vigoare in materie de TVA, respectiv ar fi aplicat masurile de simplificare pentru livrarea statiei de distributie carburanti si ar fi intocmit corect, cu taxare inversa, facturile fiscale reprezentand ratele 1 si 2 scadente in anul 2005, aceasta ar fi inregistrat TVA de rambursat in suma de y lei incepand cu decontul de TVA aferent lunii iunie 2005.

In concluzie, conform situatiei recalculata de catre organele de inspectie fiscala societatea ar inregistra la luna decembrie 2005 un TVA de rambursat in suma de y lei din alte operatiuni economice neverificate fiind in afara termenului legal de prescriptie a dreptului de stabilire de diferente, suma care potrivit art. 131 din O. G. nr. 92/22.12.2003, (in vigoare la data nasterii taxei), putea fi solicitata la compensare sau restituire in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire, respectiv pana la data de 31.12.2010.

Faptul ca situatia a fost regularizata (corectata) de catre contestatara doar in luna decembrie 2006 nu inseamna ca termenul de prescriptie a dreptului de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale incepe sa curga de la aceasta data, atat timp cat nasterea obligatiei fiscale are loc la data la care bunurile si serviciile aferent carora se solicita rambursarea au fost achizitionate in anul 2005.

Avand in vedere faptul ca societatea nu a solicitat aceasta suma la rambursare in interiorul perioadei de prescriptie si efectuand doar regularizari cu TVA de plata rezultata din activitatea societatii in perioada 01.01.2006-31.12.2007 in suma de y lei, regularizari acceptate de catre organul de control ca fiind efectuate in cadrul perioadei de prescriptie, diferenta de y lei ramasa, provine din afara perioadei de prescriptie si nu mai poate fi solicitata de catre agentul economic la rambursare, fiind prescrisa.

- referitor la motivarea potrivit careia corectia facuta a vizat toate cele trei facturi pentru cele trei rate emise catre SC P... SA, insa doar emiterea eronata cu TVA a ratelor 1 si 2 a avut influente fiscale din punct de vedere al TVA.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca, corectia facuta de organele de control a vizat toate cele trei facturi pentru cele trei rate emise de contestatara catre S.C. P... S.A., insa doar emiterea eronata cu TVA a ratelor 1 si 2 a avut influente fiscale din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, intrucat emiterea eronata cu TVA a facturii

fiscale aferenta ratei 3 din luna decembrie 2006 si stornarea ei in cuprinsul aceleiasi luni, nu a generat TVA de plata sau de rambursat in luna respectiva.

In ceea ce priveste intrarea in insolventa a debitoarei, facem precizarea ca aceasta se datoreaza doar neglijentei de care a dat dovada agentul economic, astfel incat, chiar daca au fost intocmite eronat cu TVA primele doua transe ale contractului de vanzare a statiei de carburanti, contravaloarea acestora a fost incasata integral de la clientul P....

Daca S.C. CS S.R.L. Cluj-Napoca ar fi depus la termenele legale deconturile de TVA aferente perioadei iunie-septembrie 2005 si ar fi achitat in termen TVA de plata datorat, nu s-ar fi generat accesorii de plata, accesorii care dupa cum mentioneaza contestatara, au determinat intrarea debitoarei in insolventa.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. CS S.R.L.** cu sediul in Cluj-Napoca, jud. Cluj, C.U.I. ..., pentru suma totala de **y lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV