

131.IL.2009

**Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de Inspecie Fiscala – Serviciul Control Fiscal 2 prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de SC ... cu sediul in ....**

SC ... are codul unic de inregistrare ....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... pentru suma de ...lei, reprezentand:

- **TVA** ... lei
- **Accesorii aferente TVA** ... lei

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut la art. 207 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv ..., potrivit confirmarii de primire aflata in copie la dosarul cauzei si de data inregistrarii contestatiei la Activitatea de Inspecie Fiscala, respectiv ..., asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin biroul solutionarea contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 ®, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

**I SC ...SRL contesta partial masurile dispuse prin Decizia de impunere nr. ... prin care s-au stabilit TVA de plata in suma de ... lei si accesorii aferente TVA in suma de ... lei.**

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Stabilirea suplimentara a TVA in suma de ... lei s-a datorat neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta livrarilor efectuate catre ... SA ..., societate aflata in insolventa generala incepand cu data de ..., pronuntata de Tribunalul ....

Motivele de fapt ale prezentei contestatii reprezinta aplicarea eronata a Codului Fiscal de catre organul fiscal.

Organul fiscal a apreciat ca tranzactiile efectuate de SC ... se incadreaza ca

“bunuri livrate in cadrul comertului cu amanuntul”, fara a tine seama de prevederile contractului de vanzare cumparare nr. ... care ne arata la art. 2 ca livrarea se face in baza avizelor de expeditie, iar la art. 10 se precizeaza ca plata se va efectua in termen de 5 zile de la emiterea facturii. Practic, prin aceste clauze negociate, se arata ca tranzactiile dintre ... si ... nu se incadreaza la comertul cu amanuntul, ci in livrari succesive cu plata ulterioara, reprezentand comert cu ridicata. Mai mult decat atat, din cuprinsul adresei Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, nr. ... adresata SC ... SA ... reiese ca prin sintagma “bunurilor livrate in cadrul comertului cu amanuntul” prevazuta la art. 160, al. (2), lit. b), teza a II a din Codul Fiscal, se intelege:

- toate operatiunile de vanzarea (vanzarea fara transformare) a marfurilor noi si folosite in principal, catre marele public, pentru consum sau utilizare personala sau casnica, prin magazine, supermagazine, standuri, acte de comenzi prin posta, vanzatori ambulanti, cooperative, etc.

- si pentru care exista obligatia utilizarii de aparate de marcat electronice fiscale, potrivit art. 1 din Ordonanta de Urgenta nr. 28/25.03.1999 privind obligatia operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Ori, asa cum reiese si din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala “Livrarea carburantilor s-a efectuat in baza avizelor de insotire a marfii centralizate lunar sau chiar decadal, intocmindu-se in baza acestora facturile de livrare ...”, deci SC ... SRL nu avea obligatia de a utiliza aparatele de marcat electronice fiscale pentru aceste tranzactii ceea ce denota ca respectivele tranzactii nu intra sub incidenta comertului cu amanuntul.

Fata de cele prezentate, societatea considera ca nu se incadreaza in categoria comertului cu amanuntul pentru tranzactiile cu SC ...SA, societate in insolventa si ca a respectat prevederile art. 160, al. (2) iar impunerea sumei de ... lei, reprezentand TVA este netemeinica si ilegala, iar accesoriile TVA in suma de ...lei nu au fundament legal si solicita ca aceasta sa fie desfiintata partial. Totodata sa se observe ca motivatia este intemeiata si, in conformitate cu Codul de Procedura Fiscala, sa se dispuna suspendarea executarii silite a sumei contestate pana la solutionarea contestatiei.

## **II Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Control Fiscal 2 analizand contestatia S.C. ... SRL, formuleaza urmatorul punct de vedere:**

Contestatia ce priveste Decizia de impunere nr. ..., a fost depusa in termen, urmand a fi supusa analizei si solutionarii.

Livrarea carburantilor s-a facut in baza contractului de vanzare cumparare nr. ..., incheiat intre SC ... SRL ... in calitate de vanzator si SC ... SA ... in calitate de cumparator pe baza de avize de expeditie, emitandu-se facturi decadal sau lunar pe care se facea mentiunea “taxare inversa” conform art. 160, al. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, republicata si actualizata, referitor la masurile de simplificare, prevedere in baza careia atat vanzatorul cat si cumparatorul evidentiaza TVA aferenta livrarilor respective atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata, efectuandu-se inregistrarea contabila 4426 = 4427, inregistrare care la cumparator este denumita autolichidarea TVA, vanzarea TVA la nivelul taxei deductibila este asimilata cu plata catre furnizor.

SC ... SRL ... considera ca pentru livrarile de carburanti catre SC ... s-a procedat corect si legal in sensul ca aceste livrari intra sub incidenta art. 160, al. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, republicata si actualizata, referitor la masurile de simplificare efectuandu-se taxarea inversa, deoarece beneficiarul livrarilor de combustibil este in procedura de insolventa generala, iar tranzactiile respective se incadreaza in categoria comert cu ridicata.

Contestatorul apreciaza ca organul fiscal a aplicat eronat prevederile art. 160, al. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, republicata si actualizata, referitor la masurile de simplificare a TVA in suma de ... lei s-a datorat neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta livrarilor ce fac obiectul taxarii inverse.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat corect si legal la aplicarea prevederilor Codului fiscal – Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar obligatiile suplimentare stabilite ca urmare a inspectiei fiscale cat si accesoriilor au fost corect si legal determinate.

La stabilirea sumelor suplimentare de TVA s-au avut in vedere livrarile de combustibil efectuate de SC ... SRL ... catre SC ..., de la pompa din statia ...si a constat in alimentarea cu combustibili in rezervoarele diferitelor mijloace de transport ale personalului SC ..., fara a se emite bonuri fiscale, in baza avizelor de expeditie pentru care decadal sau lunar se emitea factura fiscala cu mentuinea “taxare inversa”.

Modul de derulare a acestor tranzactii sunt specifice livrarilor care se incadreaza la comertul cu amanuntul si ca atare nu este indeplinita conditia pentru a beneficia de taxare inversa de la art. 160, al. (2), lit. b) din Codul fiscal si anume: “bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de sau catre persoanele, pentru care s-a deschis procedura de insolventa, cu exceptia bunurilor livrate in cadrul comertului cu amanuntul: in opinia noastra comertul cu ridicata implica vanzarea combustibililor din depozitul societatii in cisterne auto, pentru care se emite factura fiscala pe care se face mentiunea “taxare inversa” aplicandu-se in acest sens prevederile masurilor de simplificare.

Intrucat operatiunile dintre furnizor si beneficiar au reprezentat alimentari cu combustibili la pompele statiei PECO in rezervoarele diferitelor mijloace de transport ale salariatilor beneficiarului, SC ... SRL avea obligatia conform OUG nr. 28/25.03.1999 sa emita bonuri fiscale pentru aceste operatiuni si sa colecteze TVA, operatiuni ce se incadreaza in categoria comertului cu amanuntul si nu poate beneficia de prevederile art. 160, al. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

Livrarile de combustibil s-au efectuat la pret cu amanuntul inregistrat in evidenta contabila NIR si NC, privind descarcarea din gestiune.

Avand in vedere cele mentionate mai sus Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Control Fiscal 2 propune respingerea in totalitate a sumelor contestate, respectiv: TVA in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

**III Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**Referitor la TVA in suma de ... lei**

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2007 – 31.12.2008.

**In fapt**, in urma verificarii documentelor puse la dispozitie de operatorul economic (facturi fiscale de aprovizionare si vanzare, jurnale TVA, deconturi TVA, note contabile, balante de verificare) s-a constatat o diferenta de taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei ce a fost determinata astfel:

- ... lei provine din deducerea eronata a TVA din bonuri fiscale, incalcand prevederile art. 146, al. (1), lit. a) din Codul fiscal, pentru deducerea TVA operatorul economic avand obligatia detinerii de facturi care sa cuprinda informatiile solicitate de lege.

- ... lei provine din aplicarea eronata a masurilor de simplificare prevazuta de art. 160, al.(2), lit. b) din Legea nr. 571/2003 (A). In anul 2008 operatorul economic a efectuat vanzare cu amanuntul de carburanti (motorina si benzina) catre SC ... SA ..., societatea aflata in insolventa generala incepand cu data de ... pronuntata de Tribunalul .... Livrarea carburantilor s-a efectuat in baza avizelor de insotire a marfii centralizate lunar sau decadal, intocmindu-se in baza acestora facturile de livrare cu respectarea prevederilor art. 155, al. (1) din Codul fiscal. Pentru facturile de livrare emise nu s-a inregistrat si declarat TVA colectata aferenta acestor facturi si nici nu a fost incasata de la clientul aflat in stare de insolventa conform Legii nr. 85/2006 privind insolventa, incalcand prevederile art. 160, al. (2), lit. b) din Codul fiscal, respectiv “bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt: ... bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate catre persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolventa, cu exceptia bunurilor livrate in cadrul comertului cu amanuntul”.

**Din suma totala de ... lei SC ... SRL contesta suma de ... lei si majorarile aferente acesteia sustinand in contestatia depusa la DGFP ... sub nr. ... ca tranzactiile efectuate nu se incadreaza la “bunuri livrate in cadrul comertului cu amanuntul”, iar din contractul de vanzare cumparare nr. ... reiese din art. 2 ca livrarea se face in baza avizelor de expeditie, iar la art. 10 se precizeaza ca plata se va efectua in termen de 5 zile de la emiterea facturii. Astfel, contestatoarea sustine ca prin aceste clauze negociate, se arata ca tranzactiile dintre SC ... SRL si .... SA ... nu se incadreaza la comertul cu amanuntul, ci la livrari succesive cu plata ulterioara, reprezentand comert cu ridicata.**

Organul de control fiscal mentioneaza ca operatiunile dintre furnizor si beneficiar au reprezentat alimentari cu combustibili la pompele statiei PECO in rezervoarele diferitelor mijloace de transport ale salariatilor beneficiarului si considera ca SC ... SRL avea obligatia conform OUG nr. 28/25.03.1999 sa emita bonuri fiscale pentru aceste operatiuni si sa colecteze TVA, operatiuni ce se incadreaza in categoria comertului cu amanuntul si nu poate beneficia de prevederile art. 160, al. (2), lit. b) din legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca in anul 2008, SC ... a vandut carburanti (motorina si benzina) catre SC ... SA ..., societate aflata in insolventa incepand cu data de ....

Vanzarea s-a efectuat in baza contractului de vanzare cumparare nr. ... semnat in luna ianuarie 2008 si virarea carburantilor s-a efectuat in baza avizelor de insotire a marfii centralizate lunar sau decadal, in baza acestor avize intocmindu-se facturile de livrare. Pentru facturile emise nu s-a inregistrat si declarat TVA colectata aferenta acestor facturi si nici nu a fost incasata de la clientul aflat in stare de insolventa.

De asemenea se constata ca SC ... SRL are cod CAEN 5151 - "Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi si al produselor derivate".

Pentru a clarifica aceasta situatie prin adresa nr. ... s-a solicitat punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice – Directia Generala Legislatie Impozite Directe cu privire la cauza de fata.

Prin raspunsul transmis cu adresa nr. ...., inregistrata la DGFP ... sub nr. ... se precizeaza:

Conform prevederilor art. 160, al. (2), lit. b) din Codul fiscal, bunurile si serviciile pentru livrarea sau pastrarea carora se aplica masurile de simplificare sunt bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de/catre persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolventa cu exceptia bunurilor livrate in cadrul comertului cu amanuntul.

Potrivit prevederilor pct. 82, al. (3) si (4) din norme, in cazul livrarilor/prestarilor prevazute la art. 160, al. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile incasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fara taxa si inscriu in factura mentiunea "taxare inversa". Taxa se calculeaza de catre beneficiar si se inscrie in facturi si in jurnalul pentru cumparaturi, fiind preluata atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa. Contabil, beneficiarul va inregistra in cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente. Inregistrarea contabila 4426 = 4427 la cumparator este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, colectarea taxei pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei catre furnizor/prestator.

Conform prevederilor art. 4 din OG nr. 99/2000 urmasorii termeni se definesc astfel:

*comert cu ridicata/de gros* – activitatea desfasurata de comerciantii care cumpara produse in cantitati mari in scopul revanzarii acestora in cantitati mai mici altor comercianti sau utilizatori profesionali si colectivi.

*comert cu amanuntul/de detail* – activitatea desfasurata de comerciantii care vand produse de regula, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora.

*consumator* – orice persoana fizica sau grup de persoane fizice constituite in asociatii care cumpara, dobandeste, utilizeaza ori consuma produse sau servicii in afara activitatii profesionale.

Urmare punctului de vedere dat de Ministerul Finantelor Publice – Directia de legislatie in domeniul TVA, tranzactiile prezentate nu se incadreaza in categoria "comert cu amanuntul", datorita faptului ca din contractul de vanzare cumparare rezulta ca bunurile au fost livrate unui utilizator profesional si nu unui consumator, astfel cum este definit in OG nr. 99/2000, privind comercializarea produselor si serviciilor de piata.

De asemenea se considera ca nu are relevanta modul in care s-a efectuat livrarea, respectiv alimentarea cu combustibil de catre beneficiar de la pompele

statiei PECO.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 160 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, astfel:

Art. 160 - Măsuri de simplificare

(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”.**

De asemenea, pct. 82, din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

(3) **“În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și înscriu în factură mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426=4427 cu suma taxei aferente”**.

(4) **“Înregistrarea contabilă 4426=4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă”**.

In art. 4 din Ordonanța nr. 99/2000, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, sunt definiți următorii termeni:

Art. 4 **“În înțelesul prezentei ordonanțe, următorii termeni se definesc astfel:**

**a) consumator - orice persoană fizică sau grup de persoane fizice constituite în asociații, care cumpără, dobândește, utilizează ori consumă produse sau servicii în afara activității profesionale;**

**c) comerț cu ridicata/de gros - activitatea desfășurată de comercianții care cumpără produse în cantități mari în scopul revânzării acestora în cantități mai mici altor comercianți sau utilizatori profesionali și colectivi;**

**d) comerț cu amănuntul/de detalii - activitatea desfășurată de comercianții care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora”**.

In raport de cele prezentate mai sus se retine ca masura dispusa de organul de inspectie fiscala cu privire la stabilirea diferentei de taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei, prin Decizia de impunere nr. ... nu este intemeiata legal, intrucat tranzactiile efectuate de SC ... SRL nu se incadreaza in categoria “comert cu amanuntul”, drept pentru care contestatie va fi admisa in totalitate pentru aceasta suma.

**Referitor la majorările de intarziere aferente TVA** in suma de ... lei se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere faptul ca a fost admis debitul reprezentand TVA in suma

de ... lei, iar majorarile de intarziere aferente TVA reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului "accesoriul urmeaza principalul" va fi admis si acest capat de cerere cu privire la majorarile de intarziere in suma de ... lei.

Fata de cele precizate in continutul prezentei decizii se retine ca organul fiscal nu a stabilit corect diferenta in suma de ... lei reprezentand TVA in suma de ... lei si accesorii aferente TVA in suma de ... lei, drept urmare contestatia urmeaza a fi admisa in totalitate pentru aceasta suma.

### **Referitor la cererea de suspendare a executarii silite**

Prin contestatia depusa contestatorul solicita ca pana la solutionarea contestatiei sa se dispuna suspendarea executarii silite a sumei contestate.

Potrivit art. 215 - Suspendarea executării actului administrativ fiscal din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

(1) **"Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal"**.

(2) **"Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei"**.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca D.G.F.P. ... prin Biroul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere intrucat competenta materiala de solutionare apartine instantei judecatoresti.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 160 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal; pct. 82 din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; art. 4 din Ordonanta nr. 99/2000, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață coroborate cu art. 205, 206, 207, 209, 210, 213, 216 si art. 218 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**Directorul Coordonator al Directiei Generale a Finantelor Publice ...**

**DECIDE:**

**Art. 1 Admiterea in totalitate a contestatiei pentru suma de ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei si accesorii aferente TVA in suma de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. ..., emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Control Fiscal 2.**

**Art. 2 Anularea partiala a Decizie de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei si accesorii aferente TVA in suma**

de ... lei.

**Art. 3 Lipsa competentei materiale a DGFP ... prin Biroul Solutionare Contestatii cu privire la capatul de cerere privind suspendarea executarii silite a sumei contestate.**

**DIRECTOR COORDONATOR,**

...