



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agencia Națională de Administrare Fiscală**  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Harghita



**DECIZIA nr. 52 din 2009**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC X SA,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr..../...2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../...2009, asupra contestației formulate de **SC X SA**, cu sediul în ..., Str. ..., Nr. ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009, de Activitatea de Inspectie Fiscala, suma totală contestată fiind de ... lei, reprezentând

- ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare,
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

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

**I. SC X SA**, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, solicită anularea actului atacat și emiterea unei noi decizii, invocând următoarele motive:

1. Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009, în luna noiembrie 2006, SC X SA a înregistrat TVA deductibil eronat în valoare totală de ... lei aferent celor două facturi cu nr. .../...2006 și .../...2006, emise de furnizorul SC Y SRL, deși la data emiterii facturilor această societate nu era înregistrată ca plătitor TVA, încălcând astfel prevederile art. 150 alin. 3 din

Codul fiscal și pct. 58 alin. 1 din HG nr. 1861/2006. Pentru acest motiv, organul de control pe lângă faptul că a scăzut valoarea de ... lei din valoarea solicitată la rambursare, a aplicat și majorări de întârziere, începând cu data de ...01.2007, în valoare totală de ... lei.

În legătură cu aceste măsuri societatea contestatara are următoarele obiecțiuni:

Organul de inspecție fiscală a invocat prevederi legale care la data emiterii facturilor nu erau în vigoare, astfel HG nr. 1861/2006 a fost publicat în M.Of. nr. 1044/29.12.2006 și a intrat în vigoare la data de 29.12.2006. Prevederile invocate din Codul fiscal, respectiv art. 150 alin. 3, în versiunea în vigoare la data în speță, nu au legătură cu problema dată, nici măcar nu are alin.3. Ori legea nu retroactivează, motiv în plus pentru anularea deciziei. Codul fiscal în vigoare la data în speță este cel din data de 17.11.2006 (ultima modificare care era deja în vigoare fiind HG nr. 1514/17.11.2006), care prevede la art. 155 alin. 1 următoarele: *„Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori TVA, precum și contribuabilii inactivi, ..., nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie TVA pentru livrări de bunuri și/sau prestări servicii efectuate către altă persoană, în orice documente emise. În situația în care contribuabilii inactivi menționați emit facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, beneficiarii nu au dreptul să își exercite dreptul de deducere a TVA înscrise în documentele respective.”* Conform acestei dispoziții din urmă, contestatara consideră că, beneficiarii nu au drept de deducerea numai în cazul unor facturi fiscale întocmite de către contribuabilii inactivi, nu și în cazul celor neînregistrați în scop TVA, ca în speță.

Contestatara recunoaște că în normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare la data întocmirii facturilor fiscale (ultima modificare care era deja în vigoare fiind HG nr. 1195/19. 10. 2006), la pct. 59 alin. 1 se vorbește de persoane impozabile care nu sunt înregistrate ca plătitori TVA (și nu de contribuabilii inactivi), dar o hotărâre de guvern nu poate modifica o lege organică, doar o poate explica, astfel societatea contestatara consideră că avea dreptul la deducerea TVA-lui în speța dată, precizând că, chiar și în cazul în care ar accepta interpretarea normelor în accepțiunea organului de inspecție, societatea avea dreptul de a solicita restituire sumei ca taxă nedatorată, care practic este tot o rambursare.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală eronat nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de furnizori, arătând ca prevederile legale invocate nu erau în vigoare, respectiv art. 150 alin. 3, în versiunea în vigoare la data în speță, nu au legătură cu problema dată, nici măcar nu are alin.3. Precizând ca, Codul fiscal în vigoare la data în speță este cel din data de 17.11.2006, care la art. 155 alin. 1 prevede că, beneficiarii nu au drept de deducerea numai în cazul unor facturi

fiscale întocmite de către contribuabilii inactivi, nu și în cazul celor neînregistrați în scop TVA.

Totodată, contestatara susține că, situația trebuia analizată și din prisma condițiilor în care SC Y SRL a eliberat factura fiscală cu TVA, precizând că în perioada vizată, respectiv anul 2006, mai erau în vigoare ordinele MFP care reglementau obținerea de către persoanele juridice a facturilor fiscale cu regim special. Societatea contestatara mai precizează ca fiind de bună credință, a acceptat aceste facturi fiscale întocmite de SC Y SRL, având în vedere că nici nu avea dreptul și nici obligația legală de a verifica dacă acesta este sau nu înregistrat ca plătitor TVA, în condițiile în care singurul organ de control, verificare și supraveghere din punct de vedere fiscal este Ministerul Finanțelor Publice prin reprezentanțele sale în teritoriu.

Societatea contestatara precizează că, la data de ... 03. 2007, s-a mai efectuat un control, care viza perioada ... 11. 2006 - ... 11. 2006, tot pentru rambursare, cu care ocazie s-au verificat și cele două facturi emise de SC Y SRL și au fost găsite în ordine.

În concluzie, societatea contestatara consideră, că organul de inspecție fiscală a invocat temeuri legale eronate pentru aplicarea măsurilor în speță, acestea neavând bază legală.

**2.** Cu privire la TVA colectat, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009, societatea a colectat cu întârziere TVA-ul aferent unei livrări de bunuri și prestări de servicii în cadrul unui proiect finanțat de ... SA (...), invocând în acest sens prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. 4 și art. 155 alin. 1 din Codul fiscal.

În interpretarea organului de inspecție fiscală, potrivit acestor prevederi legale, societatea trebuia să emite factură fiscală către ... cu bunurile și serviciile achiziționate de la subantreprenorul SC Z SRL cel târziu până a 15-a zi a lunii următoare.

Societatea contestatara consideră, că interpretarea organului de inspecție fiscală este total greșită, având în vedere art. 155 alin. 1 din Codul fiscal conform căruia numai „persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, ..., trebuie să emită o factură către beneficiar, cel târziu a 15-a zi a lunii următoare celei care ia naștere faptul generator al taxei...”, adică conform art. 134<sup>1</sup> alin. 4, la data emiterii situațiilor de lucrări sau de la data acceptării acestora de către beneficiar. Ori, în speță, societatea contestatara nu a efectuat nici o livrare de bunuri sau prestare de serviciu care să oblige la întocmirea unei facturi fiscale, deoarece în relația juridică comercială din speță, însăși societatea era beneficiarul acestora, potrivit situațiilor și facturii întocmite de către Z SRL.

Contestatară menționează, că la vremea respectivă (...-...) materialele se aflau în custodie, anexând procesul verbal de custodie, și nu erau puse în operă, ca urmare acestea nu puteau fi facturate spre decontare conform contractului cu ..., doar la momentul în care lucrările ar fi fost executate și materialele aferente puse în operă (vezi situația confirmată de ...).

Contestatară consideră, că în condițiile în care lucrările contractate cu ... se decontează pe baza situațiilor de lucrări confirmate de reprezentantul beneficiarului, respectiv ..., și în condițiile în care aceste lucrări au fost confirmate doar în luna mai 2009 (anexată în copie situația de lucrări) ar fi fost imposibil ca mărfurile să fie facturate în avans, facturarea ar fi fost în afara cadrului contractual și mai mult ar fi fost cu totul ilegal să se factureze anterior datei confirmării.

Faptul că evidențierea acestor materiale achiziționate de la furnizorul SC Z SRL, în accepțiunea organului de inspecție nu a fost efectuat corect, este o problemă care nu are legătură cu temeiul de drept invocat de acesta, respectiv art. 155 din Codul fiscal.

Ca urmare, contestatară consideră, că nu există temei juridic care să oblige societatea la plata de majorări de întârziere aferentă TVA-lui colectat cu „întârziere”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de ... lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de ...12.2006 - ...04.2009. Decontul de TVA a fost înregistrat la organul teritorial AFP Miercurea Ciuc sub nr. .../...2009, care a fost soluționată astfel:

- TVA solicitată la rambursare ... lei
- TVA aprobat la rambursare ... lei
- TVA respinsă la rambursare ... lei

S-a mai calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și calcularea de majorări de întârziere, contestate, se rezultă din următoarele constatări:

#### **Cu privire la TVA deductibil**

Societatea verificată a înregistrat TVA deductibil eronat în suma de ... lei aferent facturilor HR ... nr. .../...2006 și HR ... nr. .../...2006, emisă de SC Y SRL, furnizorul nefiind plătitor de TVA la data facturării, obținând codul de înregistrare în scopuri de TVA din data de ...02.2007, așa cum reiese și din adresa nr. .../...2009, primită de C.S.I.I. Harghita, din cadrul D.G.F.P. Harghita.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea verificată a încălcat prevederile art. 150, alin. (3) din Legea nr.571/2003 „Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau orice alt document, care servește ca factură,

*este obligată la plata acesteia” și prevederile pct.58 alin.(1) din H.G. 1861/2006 „În sensul art. 150, alin. (3) din Codul Fiscal, orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.*

*Dacă furnizorul sau prestatorul este în imposibilitate de a corecta factura întocmită în mod eronat datorită declanșării procedurii de lichidare, faliment, radiere, sau alte situații similare, beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitată și nedatorată dacă face dovada, că a plătit această taxă furnizorului, precum și a faptului, că furnizorul a plătit taxa respectivă la bugetul statului.”*

Pentru această diferență în suma de ... lei organul de control a calculat majorări de întârziere în suma de ... lei conform anexei nr. 2 la raport.

#### **Cu privire la TVA colectat**

În luna ianuarie 2009 societatea a dedus TVA pentru prestări de servicii în suma de ... lei aferent facturii cu seria DP nr. .../...2009 (anexa nr. 1 la raport) emisă de subantreprenorul SC Z SRL, reprezentând „Reabilitarea rețelei publice de apă potabilă, reabilitarea rețelei de canalizare, rețehnologizarea și modernizarea stației de epurare a Municipiului ..., conform contractului 113: materiale aflate în custodie conf. Anexa, lucrări pregătitoare cu materiale, organizare șantier”, având ca anexă Confirmarea de executare încheiat la data de ...01.2009 acceptată, pe care SC X SA avea obligația de a factura cel târziu până la 15-a zi a lunii următoare către beneficiarul lucrării, respectiv ... conform art. 155, alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Suma de 2.116.824,78 lei reprezentând valoarea facturii cu seria DP .../...2009 a fost înregistrată în contul 471 – Cheltuieli înregistrate în avans. SC X SA nu deține materiale în stoc, fapt ce reflectă, că materialele menționate în factura seria ... nr. .../...2009 au fost prelucrate de către SC Z SRL.

În urma controlului încrucișat efectuat la SC Z SRL s-a constatat, că societatea a înregistrat această operațiune în contul 704 – Venituri din lucrări executate, colectând TVA în sumă de ... lei, organul de inspecție fiscală concludiând că, societatea a efectuat prestările de servicii către SC X SA, care la rândul lui trebuia să factureze această prestație mai departe către beneficiar (...) până în data de 15 februarie 2009.

Organul de inspecție fiscală stabilind ca societatea a încălcat prevederile art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 și art. 134<sup>1</sup>, alin. (4) din Legea nr. 571/2003, colectând cu întârziere TVA în sumă de ... lei, numai în luna mai 2009, fapt pentru care organul de control a calculat majorări de întârziere în suma de ... lei conform anexei nr. 2 la raport.

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și ... lei majorari de întârziere aferente, *Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC X SA poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise de furnizor în facturi fiscale, în condițiile în care furnizorul, la data emiterii a facturilor fiscale, nu era înregistrat ca plătitor de TVA.***

**În fapt,** societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale cu HR ... nr. .../...2006 și HR ... nr. .../...2006, emise de SC Y SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, respectiv la rambursare, taxa pe valoarea adăugată aferentă celor două facturi pe motiv că furnizorul nefiind plătitor de TVA la data facturării, constatare bazată pe comunicarea nr. .../...2009 a C.S.I.I. din cadrul D.G.F.P. Harghita, conform căreia SC Y SRL a obținut codul de înregistrare în scopuri TVA de la data de ...02.2007.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală eronat nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de furnizori, arătând că prevederile legale invocate nu erau în vigoare, respectiv art. 150 alin. 3, în versiunea în vigoare la data în speță, nu au legătură cu problema dată, nici măcar nu are alin.3. Precizând că, Codul fiscal în vigoare la data în speță este cel din data de 17.11.2006, care la art. 155 alin. 1 prevede că, beneficiarii nu au drept de deducerea numai în cazul unor facturi fiscale întocmite de către contribuabilii inactivi, nu și în cazul celor neînregistrați în scop TVA.

Totodată, contestatara susține că, situația trebuia analizată și din prisma condițiilor în care SC Y SRL a eliberat factura fiscală cu TVA, precizând că în perioada vizată, respectiv anul 2006, mai erau în vigoare ordinele MFP, care reglementau obținerea de către persoanele juridice a facturilor fiscale cu regim special. Societatea contestatara mai precizează, că fiind de bună credință, a acceptat aceste facturi fiscale întocmite de SC Y SRL, având în vedere că nici nu avea dreptul și nici obligația legală de a verifica dacă acesta este sau nu înregistrat ca plătitor TVA, în condițiile în care singurul organ de control, verificare și supraveghere din punct de vedere fiscal este Ministerul Finanțelor Publice.

În drept, art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede:

**“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”**

Astfel, din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică **cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal :**

*“ Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații :*

- a) Seria și numărul facturii;*
- b) Data emiterii facturii;*
- c) Numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) Numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) Denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) Pretul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;*
- g) Cota de taxa pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile; scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse, se menționează obligatoriu “taxare inversă”;*
- h) Suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice”.*

Se reține ca legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere de îndeplinirea condițiilor prevăzute expres de lege. Astfel, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 prevede, că pentru ca taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor facturate persoanei impozabile, să fie deductibilă, trebuie ca acestea să fie *“destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile”* și **de verificarea completării tuturor rubricilor din facturi,**

condiție, care decurge și din art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede :

***“Modelul și conținutul formularelor de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, jurnale pentru cumpărări, jurnale pentru vânzări, borderouri zilnice de vânzare/cumpărare și alte documente necesare în vederea aplicării prezentului titlu se stabilesc de către Ministerul Finanțelor Publice și sunt obligatorii pentru plătitorii de taxa pe valoarea adăugată”.***

De asemenea, prin adresa nr.270428/06.08.2007, Direcția de Legislație în Domeniul TVA din Ministerul Economiei și Finanțelor, referindu-se la perioada 01.01.2004-31.12.2006, într-un caz similar, arată că ***“pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale de achiziție, cumpărătorul avea obligația de a verifica întocmirea corectă și completă a facturilor fiscale, nu și realitatea acestuia. Totuși, cumpărătorii persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată nu puteau să exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale sau alte documente de achiziție emise de contribuabili inactivi ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.***

În același sens s-a pronunțat și Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor prin adresa nr. .../...2007 precizând următoarele: ***“pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale de achiziții, cumpărătorul are obligația de a verifica întocmirea corectă și completă a facturii fiscale, fără a avea obligația de a verifica dacă furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii este o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată”.***

Se reține că aceste din urmă precizări, reiterează obligațiile cumpărătorului cu privire la verificarea facturii sub aspectul completării tuturor elementelor prevăzute de lege, fără ca beneficiarul să fie răspunzător de situația completării de către furnizor a unor date nereale cu privire la codul de înregistrare ca plătitor de TVA ale acestuia, eliminând factorul subiectiv în aprecierea răspunderii beneficiarului. Astfel, din punctul de vedere al cumpărătorului verificarea sub aspect formal, a înscrierii codului de înregistrare ca plătitor de TVA în factura emisă de furnizor, îl pune în situația de a constata calitatea de plătitor de TVA a acestuia, și implicit a beneficia de dreptul de deducere, legiuitorul înțelegând să disculpe cumpărătorul a cărui rea credință nu a fost demonstrată, de fapta vânzătorului de a înscrie date nereale.

Din analizarea celor două facturi fiscale, respectiv cu serile HR ... nr. .../...2006 și nr. .../...2006, emise de SC Y SRL, depuse în xerocopii în dosarul cauzei, s-a rezultat ca aceste facturi conțin toate informațiile obligatorii



prevăzute de lege, inclusiv codul de înregistrare ca plătitor de TVA, respectiv R  
...

Având în vedere cele reținute, prevederile legale în materie în perioada verificată, precum și punctele de vedere ale direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, societatea contestatoara poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele două facturi fiscale în cauză, ca urmare **se va admite contestația pentru capătul de cerere privind suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere, respectiv la rambursare.**

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei** aferente taxei pe valoarea adăugată contestate în sumă de ... lei, având în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește contestația la taxa pe valoarea adăugată a fost admisă, contestația se va admite și pentru majorări de întârziere, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principalem*”**.

**2. Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei, calculate de organele de inspecție fiscală după taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC ... SA avea obligația de a emite factura pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, respectiv să colecteze taxa pe valoarea adăugată de ... lei aferentă lucrărilor executate de un subcontractant, înaintea faptului generator și a exigibilității taxei, precum și dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat majorările de întârziere după taxa pe valoarea adăugată, ca fiind colectată cu întârziere.**

**În fapt**, între ... “...” SA, în calitate de achizitor și SC X SA, în calitate de executant s-a încheiat contractul nr. .../...2008 având ca obiect „Reabilitarea rețelei publice de apă potabilă, reabilitarea rețelei de canalizare, re tehnologizarea și modernizarea stației de epurare a Municipiului ...”.

La pct. 19 din contract sunt stabilite modalitățile de plată, din care se rezultă că achizitorul face plățile către executant pe baza Situațiilor lunare cumulative de plată, după verificarea acestora achizitorul va transmite executantului o comunicare de confirmare a valorii aprobate la plată în vederea emiterii facturii către acesta, care va cuprinde „Instrucțiuni în sarcina executantului cu privire la modul de facturare”. În următoarele 7 zile, executantul va emite factura referitoare la Situația lunară cumulativă de plată

aferentă lunii curente de raportare, respectând instrucțiunile și procedurile de defalcare a sumei totale facturate stabilită de Achizitor.

În cadrul acestui proiect conform contractului ... SC Z SRL, în calitate de subantreprenor, a executat o parte din lucrările contractate de SC X SA cu ..., lucrările constând din materiale aflate în custodie conf. Anexa, lucrări pregătitoare cu materiale, organizare șantier, subantreprenorul emițând factura seria ... nr. .../...2009 pentru valoarea de ... lei plus ... lei TVA, taxa pe valoarea adăugată fiind dedusă SC X SA și colectată de SC Z SRL.

Organul de inspecție fiscală a stabilit, că prestările de servicii efectuate și facturate de SC Z SRL către SC X SA, aceasta din urmă avea obligația să factureze această prestație mai departe către beneficiarul ... până în data de 15 februarie 2009.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că lucrările respective au fost decontate, de executantul SC X SA cu achizitorul ..., numai în luna mai 2009, invocând prevederile art. 155, alin. (1) și art. 134<sup>1</sup>, alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a stabilit că colectarea TVA în sumă de ... lei s-a făcut cu întârziere, motiv pentru care organul de control, pe perioada ...02.2009 – ...06.2009, a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Societatea contestatară consideră, că interpretarea organului de inspecție fiscală este total greșită, având în vedere art. 155 alin. 1 din Codul fiscal conform căruia numai „persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, ..., trebuie să emită o factură către beneficiar, cel târziu a 15-a zi a lunii următoare celei care ia naștere faptului generator al taxei...”, adică conform art. 134<sup>1</sup> alin. 4, la data emiterii situațiilor de lucrări sau de la data acceptării acestora de către beneficiar. Ori, în speță, societatea nu a efectuat nici o livrare de bunuri sau prestare de serviciu care să oblige la întocmirea unei facturi fiscale, deoarece în relația juridică comercială din speță, însăși societatea era beneficiarul acestora, potrivit situațiilor și facturii întocmite de către Z SRL.

Contestatară susține, că în condițiile în care lucrările contractate cu ... se decontează pe baza situațiilor de lucrări confirmate de reprezentantul beneficiarului, respectiv ..., și în condițiile în care aceste lucrări au fost confirmate doar în luna mai 2009 (anexată în copie situația de lucrări) ar fi fost imposibil ca lucrările să fie facturate în avans, facturarea ar fi fost în afara cadrului contractual și mai mult ar fi fost cu totul ilegal să se factureze anterior datei confirmării.

**În drept**, în ce privește facturarea, art. 155 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„ (1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei...”**

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este reglementat de art. 134<sup>1</sup>, potrivit căruia:

**„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]**

**(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”**

Iar conform art. 134<sup>2</sup> alin. 1 **exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

Față de prevederile legale de mai sus se reține ca faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepția prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, unde se încadrează și cazul în speță, respectiv reabilitarea rețelei publice de apă potabilă, rețelei de canalizare, rețehnologizarea și modernizarea stației de epurare, la care faptul generator intervine la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, la această dată intervenind și exigibilitatea taxei.

Având în vedere cele reținute și documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv contractul încheiat între societatea contestată și C.N.I., din care se rezultă și modul de decontare a lucrărilor executate, precum și Situația lunară cumulativă de plată aferentă lunii mai 2009, se rezultă că faptul generator intervine la data acceptării situației de achizitorul ..., respectiv în luna mai, iar executantul SC X SA avea obligația de a emite factura cel târziu la 15 iunie.

Din cele de mai sus se reține că organul de inspecție fiscală în mod greșit a stabilit nașterea faptului generator al taxei în relația contractuală între achizitorul ... și executantul SC X SA. Data de ...02.2009, stabilită de organul fiscal, reprezintă data limită pentru emiterea facturii de către SC Z SRL ca subantreprenor către SC X SA, în calitate de beneficiar, această operațiune fiind o altă relație contractuală.

Având în vedere situația de fapt, se constată SC X SA a respectat din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată regulile cu privire la faptul generator și exigibilitatea acesteia, organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit ca societatea a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, astfel și majorările de întârziere au fost calculate în mod eronat, luând în considerare și prevederile art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora numai "pentru neachitarea la termenul de scadență" se datorează majorări de întârziere, iar în acest caz nu se pune această problemă.

Ca urmare, **se va admite contestația pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere în sumă de ... lei**, calculate de organele de inspecție fiscală după taxa pe valoarea adăugată „colectata cu întârziere” în sumă de ... lei.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 134<sup>1</sup>, 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 119, art.206, art.209 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,se:

## **DECIDE**

Admiterea contestației împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând

- ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR COORDONATOR,**