

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR
PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionarea Contestatiilor**

DECIZIA nr. 10 din 15 martie 2005

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C.**, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....., intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova.

Decizia de impunere nr..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr......

Obiectul contestatiei îl constituie suma de **..... lei RON**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata neaprobata la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.177 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"1. Prin factura Nr...../02.06.2005 la data de 02.06.2005 s-au livrat animale vii operatiunea fiind supusa regimului de taxare inversa prevazut de art.160^l alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare.

2. La data de 01.06.2005 prin Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se dispune abrogarea prevederilor referitoare la taxarea inversa pentru animale vii. In continutul legii nu este prevazut termenul de intrare in vigoare a actului normativ.

3. Prin raportul de inspectie fiscala anterior, suma de RON reprezentand TVA nu a fost aprobata la rambursare, societatea achiesand pentru moment la punctul de vedere al organelor fiscale.

4. Ulterior in decursul lunii septembrie SC solicitand achitarea TVA-ului aferent facturii invocate de la clientul beneficiar al animalelor vii livrate, acesta i-a transmis adresa nr...../25.10.2005 emisa de Ministerul de Finante - Agentia de Administrare Fiscala a Judetului Teleorman prin care se arata ca factura emisa este perfect legala in forma cu taxare inversa invocand prevederile constitutionale privind intrarea in vigoare a legii in termen de 3 zile de la data publicarii in Monitorul Oficial partea I.

5. Ca urmare a acestei corespondente SC a decis sa storneze N.C. nr...../31.08.2005 intrucat a considerat ca acesta este contra legislatiei in materie.

6. Prin raportul de inspectie fiscala nr..... organele de control au constatat efectuarea acestei stornari si inregistrarea corecta in contabilitate a operatiunii, dar nu a dispus rambursarea sumei de RON intrucat in mod eronat au considerat ca daca societatea nu a contestat raportul de inspectie fiscala anterior operatiunea, desi inregistrata fara respectarea prevederilor legale, trebuia mentinuta. [...]

Organul de control insa nu a avut in vedere ca potrivit prevederilor legale in materie aplicabile in speta Ordonanta de Urgenta nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, inregistrarea in contabilitate trebuie sa evidentieze realitatea operatiunilor desfasurate de comerciant astfel: [...].

4. [...] consideram ca potrivit Codului de procedura fiscala societatea era indreptatita sa procedeze la repararea unei erori in care s-a aflat organul fiscal care a intocmit raportul de inspectie fiscala anterior intrucat nu corespundea prevederilor legale in materie. Faptul ca nu s-a contestat raportul de inspectie fiscala anterior consideram ca nu are relevanta in speta, intrucat faptul generator este stornarea NC.../31.08.2005 si inregistrarea in contabilitate a sumei de RON ca fiind TVA deductibila. [...]."

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova la S.C., s-au constatat urmatoarele:

"[...] Fata de TVA deductibila in suma totala de lei inscrisa in jurnalul de cumparari intocmit pentru lunile septembrie si octombrie 2005, in baza documentelor justificative privind achizitiile, TVA inregistrata in rulajul contului contabil 4426 "TVA deductibila" din balanta de verificare este de lei, diferenta de lei reprezentand reglarea in contabilitate, cu NC .../31.10.2005 a operatiunii privind TVA colectata aferenta livrarii de animale vii conform facturii nr...../02.06.2005 prin efectuarea inregistrarii contabile 411 = 4427 - lei si concomitent 4426 = 4427 lei.

Referitor la aceasta suma facem urmatoarele precizari:

Prin raportul de inspectie fiscala anterior, TVA in suma de lei nu a fost aprobata la rambursare. Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit masuri conform Dispozitiei anterioare, ca urmare a nerespectarii de catre societate a prevederilor pct.18, art.1 din Legea nr.163/01.06.2005, potrivit caruia a fost abrogata lit.e) a art.160.1 din Legea nr.571/2003, referitor la aplicarea masurilor de simplificare (autolichidarea TVA) in cazul livrarii de animale vii.

In luna august 2005 societatea a efectuat prin NC .../31.08.2005 inregistrarea contabila 411 = 4427 lei si concomitent 4426 = 4427 - lei ca urmare a indeplinirii masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia anterioara.

In mod eronat societatea revine asupra acestei note contabile in luna octombrie 2005, procedand la stornarea inregistrarii contabile si la majorarea TVA deductibila.

Aceasta diferenta stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala anterior, precum si masurile stabilite conform Dispozitiei anterioare nu au fost contestate in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.176 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata [...]. Procedura nefiind

indeplinita suma de lei neaprobata la rambursare prin actul de control incheiat pentru solutionarea decontului de TVA aferent lunii iulie 2005 ramane de plata in sarcina societatii. [...].

Fata de cele de mai sus, la control, in ceea ce priveste rambursarea TVA, s-au stabilit urmatoarele:

- TVA pentru care societatea solicita rambursarea lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare lei;
- TVA pentru care nu se admite rambursarea lei."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* - Inspectia fiscala concretizata prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de de organele Activitatii de Control Fiscal Prahova la S.C. , a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidentiere si virare in cuantumurile si la termenele legale, a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de catre societatea comerciala, avand in vedere si solutionarea decontului cu optiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA in valoarea de lei RON intocmit pentru luna octombrie 2005, depus de S.C. la organul fiscal teritorial sub nr...../22.11.2005.

- Fata de TVA solicitata la rambursare de catre societatea comerciala in suma de lei, inregistrata in decontul de TVA aferent lunii octombrie 2005, la control s-a acordat drept de rambursare doar pentru suma de lei, diferenta de TVA in suma de lei nefiind aprobata la rambursare, intrucat cu aceasta suma societatea a majorat nejustificat TVA deductibila din luna octombrie 2005. In fapt, suma de lei reprezinta diferenta TVA neaprobata la rambursare prin Raportul de inspectie fiscala nr....., incheiat anterior.

* - Societatea comerciala contesta Raportul de inspectie fiscala nr..... si Decizia de impunere nr....., respectiv neadmiterea la rambursare a sumei de lei TVA, sustinand ca organele de control nu au respectat prevederile legale, in speta O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

* - In fapt, cu factura fiscala seria ... nr..... din data de 02.06.2005, S.C. a efectuat o livrare de animale vii catre S.C. "... S.R.L., jud.Teleorman. Pe aceasta factura este inregistrata mentiunea "TVA cu taxare inversa", considerandu-se ca operatiunea intra sub incidenta prevederilor **art.160¹ alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din care citam:

"Art.160¹

(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: [...].*

e) *animalele vii.*

(3) *Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin.(2) furnizorii sunt obligati sa inregistreze mentiunea <<taxare inversa>>. [...]."*

- Prin Raportul de inspectie fiscala nr..... incheiat anterior de catre organele de control din cadrul A.C.F. Prahova la S.C., in vederea solutionarii decontului cu optiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA inregistrat la A.C.F. Prahova sub nr....., s-a stabilit ca, fata de suma solicitata la rambursare rezultata din decontul de TVA aferent lunii iulie 2005, societatea comerciala nu are drept de rambursare pentru suma de lei RON.

Aceasta suma reprezinta TVA aferenta livrarilor de animale vii pe piata interna, efectuate cu factura fiscala nr...../02.06.2005, pentru care la control s-a considerat ca societatea comerciala a aplicat in mod eronat taxarea inversa, respectiv inregistrarea TVA din factura s-ar fi facut eronat, conform pct.65¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin H.G. nr.84/2005:

4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" lei (ROL)

Organele de control au stabilit ca pentru factura sus mentionata emisa in data de 02 iunie 2005 nu se mai aplica taxarea inversa, intrucat lit.e) din alin.(2) al art.160¹ din Legea nr.571/2003 (mai sus citat) s-a abrogat incepand cu data de 01 iunie 2005 prin aplicarea Legii nr.163/01 iunie 2005 privind aprobarea O.U.G. nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicata in Monitorul Oficial nr.466/01 iunie 2005.

Astfel, prin stornarea inregistrarii contabile sus mentionate si inregistrarea TVA colectata in suma de lei (4111 "Clienti" = 4427 "TVA colectata"), s-a diminuat TVA de rambursat solicitata de societatea comerciala cu aceasta suma, suma neaprobata la rambursare.

Conform prevederilor art.104 alin.(2) si (3) din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr.1050/2004, organele de control ale A.C.F. Prahova au invitat reprezentantii S.C. la discutia finala asupra constatarilor verificarii efectuate pentru perioada iunie - iulie 2005.

Prin "Punctul de vedere cu privire la constatările înscrise în raportul de inspectie fiscala" (anexa nr.8 la Raportul de inspectie fiscala nr..... incheiat anterior), administratorul S.C. precizeaza:

"Sunt de acord cu diferenta de TVA in suma de ron stabilita de organele de inspectie fiscala, cu care a fost diminuată suma solicitată la rambursare."

- Ca urmare a indeplinirii masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia nr..... incheiata anterior, cu Nota contabila nr.../31 august 2005 societatea comerciala a efectuat inregistrarea contabila 4111 "Clienti" = 4427 "TVA colectata" cu suma de lei si, concomitent, 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" cu suma de - lei.

- In luna octombrie 2005, cu Nota contabila nr.../31.10.2005, societatea comerciala revine asupra inregistrarii contabile efectuate cu Nota contabila nr.../31.08.2005, procedand la stornarea ei si inregistrandu-se astfel cu TVA deductibila in suma de lei.

Inregistrarile contabile sunt:

4111 "Clienti" = 4427 "TVA colectata" - lei

4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" lei.

Prin aceasta corectura, se revine astfel la inregistrarea contabila initiala cu taxare inversa efectuata de societate la emiterea facturii fiscale nr...../02.06.2005, respectiv:

4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" lei,

motivat de faptul ca Legea nr.163/01 iunie 2005 prin care a fost abrogata taxarea inversa la animale vii a intrat in vigoare la trei zile de la publicarea ei in Monitorul Oficial, respectiv la data de 04 iunie 2005, conform prevederilor art.78 din Constitutia Romaniei.

Deci masura simplificata privind taxarea inversa a fost corect aplicata de S.C. in cazul facturii fiscale nr...../02 iunie 2005, aceasta fiind emisa pana in data de 04 iunie 2005, cand inca erau in vigoare prevederile taxarii inverse pentru animale vii.

- Prin decontul de TVA intocmit pentru luna octombrie 2005 si inregistrat la A.F.P.M. Ploiesti sub nr...../22.11.2005, S.C. solicita rambursarea TVA in suma de lei, suma ce cuprinde si TVA stornata in luna august 2005 si inregistrata din nou ca TVA deductibila in luna octombrie 2005, in suma de lei.

- Prin Raportul de inspectie fiscala nr..... si prin Decizia de impunere nr....., organele de control ale A.C.F. Prahova nu au admis rambursarea TVA in suma de lei aferenta lunii octombrie 2005, motivand ca aceasta suma a fost cuprinsa si in cererea de rambursare intocmita pentru luna iulie 2005, si nu a fost contestata pentru neaprobarea rambursarii ei, stabilita prin Raportul de inspectie fiscala nr..... incheiat anterior, conform prevederilor art.175 alin.(1) din O.G. nr.92/2003.

Drept urmare, *"Procedura nefiind indeplinita suma de lei neaprobata la rambursare prin actul de control incheiat pentru solutionarea decontului de TVA aferent lunii iulie 2005 ramane de plata in sarcina societatii."*

* - Fata de cauza supusa solutionarii, legislatia in vigoare precizeaza urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

Art.149 alin.(5):

"[...] Daca o persoana impozabila solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata, aceasta nu se reporteaza in perioada fiscala urmatoare. [...]."

- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

Art.48 "Indreptarea erorilor materiale":

"Organul fiscal poate indrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii."

Art.103 "Reguli privind inspectia fiscala", alin.(3) si alin.(9):

"(3) Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora. (9) Contribuabilul are obligatia sa indeplineasca masurile

prevazute in actul intocmit cu ocazia inspectiei fiscale, in termenele si conditiile stabilite de organele de inspectie fiscala."

Art.175 "Posibilitatea de contestare" alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata:

"(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii."

Art.189 "Contraventii", alin.(1) lit.e):

"(1) Constituie contraventii urmatoarele fapte: [...]

e) neducerea la indeplinire a masurilor stabilite potrivit art.103 alin.(9);"

- **H.G. nr.1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

Pct.47.1:

"Erorile materiale reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea si sustinerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal."

* - Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, rezulta urmatoarele:

- In mod eronat S.C. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de lei prin decontul de TVA al lunii octombrie 2005, intrucat aceasta suma a fost solicitata si prin decontul de TVA al lunii iulie 2005, incalcandu-se astfel prevederile art.149 alin.(5) din Legea nr.571/2003.

- Chiar daca organele de control care au incheiat Raportul de inspectie fiscala nr..... (anterior), au stabilit ca factura fiscala nr..../02.06.2005 a fost eronat incadrata la operatiunea de "taxare inversa", insa, conform prevederilor legale, factura a fost corect intocmita intrucat masura simplificata de taxare inversa pentru animale vii a fost valabila pana la data de 04.06.2005, totusi, conform prevederilor art.48 din O.G. nr.92/2003, coroborat cu pct.47.1 din H.G. nr.1050/2004, mai sus citate, organul fiscal nu poate indrepta aceasta eroare care priveste fondul actului (obligatii fiscale), nefiind o eroare de tip "materiala".

Cu atat mai mult S.C. nu are dreptul de a indrepta aceste erori, legea neprecizand aceasta posibilitate.

- Inspectia fiscala asupra perioadei pana la 31 iulie 2005 s-a efectuat prin Raportul de inspectie fiscala nr..... (anterior) si nu au fost motive pentru a se efectua reverificarea acestei perioade, respectiv societatea nu s-a incadrat in situatiile de reverificare prevazute la pct.102.4 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

- In mod corect si legal S.C. a procedat la inregistrarea in contabilitate, la finele lunii august 2005 cu Nota contabila nr..../31.08.2005, ca si TVA colectata a sumei de lei, urmare controlului efectuat in data de 08.09.2005, intrucat masurile dispuse de organele de control prin actele de inspectie incheiate sunt obligatorii, neducerea la

indeplinire a acestora fiind sanctionata contravențional, potrivit art.189 alin.(1) lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Insa, in mod eronat in luna octombrie 2005 societatea comerciala a stornat inregistrările contabile dispuse in urma inspectiei fiscale din luna septembrie 2005, contribuabila neavand acest drept, asa cum am aratat mai sus.

In plus, la incheierea inspectiei fiscale, administratorul S.C. a declarat ca este de acord cu diferenta de TVA in suma de lei stabilita de organele de control (anexa nr.8 la Raportul nr..... incheiat anterior), iar Raportul de inspectie fiscala nr..... incheiat anterior si Decizia de impunere cu acelasi numar, prin care nu s-a aprobat la rambursare TVA in suma de lei, nu au fost contestate de catre S.C., rezultand ca reprezentantii societatii si-au insusit toate constatările din actele incheiate.

- Raportul de inspectie fiscala nr..... (contestat) a vizat verificarea TVA pentru perioada septembrie - octombrie 2005, suma contestata de lei apartinand altei perioade fiscale (iunie - iulie 2005), perioada analizata si inregistrata intr-un alt act de control. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..... organele de control au constatat doar stornarea eronata de catre societatea comerciala a inregistrărilor contabile dispuse prin precedentul act de control (deci neindeplinirea masurilor dispuse prin actul de control) si majorarea nelegala a TVA deductibila aferenta lunii octombrie 2005 cu aceasta suma.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca singura posibilitate pentru acordarea dreptului de rambursare a TVA in suma de lei aferenta facturii fiscale nr...../02.06.2005, a fost contestarea de catre S.C. a Deciziei de impunere nr..... si a Raportului de inspectie fiscala nr....., acte incheiate anterior prin care s-a stabilit ca societatea nu are dreptul la rambursarea acestei sume, cale de atac prevazuta la art.175 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, de care insa societatea comerciala nu s-a folosit.

Astfel, in mod corect si legal prin Raportul de inspectie fiscala nr..... organele de control nu au aprobat la rambursare TVA in suma de lei, drept pentru care contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Sustinerile din contestatie referitoare la "*determinarea corecta a situatiei fiscale*", la "*faptul generator*", la "*baza de impunere*" etc., nu sunt argumente pentru solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat prevederile legale invocate in prezenta decizie sunt cele aplicabile in cazul de fata.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..... emisa de reprezentantii A.C.F. Prahova, in conformitate cu prevederile art.186 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C., pentru suma de **..... lei RON**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata neaprobata la rambursare.

2. - Conform prevederilor art.188 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata in data de 26.09.2005 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,