

DECIZIA NR. 285/2010

privind solutionarea contestatiei inregistrata
la D.G.F.P. Dambovita sub nr....
formulata de **S.C. S.A.** din ...

Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita a fost sesizata Activitatea de Inspectie Fiscala Dambovita asupra contestatiei inregistrata sub nr. ... din data de ... formulata de **S.C. S.A.** din ..., judetul Dambovita, inregistrata la O.R.C. Dambovita sub nr. J..., avand C.U.I. RO ..., fiind reprezentata de domnul ..., in calitate de Director General.

Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din data de ... si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. ... din data de ..., emise de D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Serviciul 4, pentru suma totala contestata de ... **lei**, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata;
- ... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara de plata;

Contestatia a fost formulata in termen legal, poarta semnatura reprezentantului legal si stampila aferenta.

Avand in vedere prevederile art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita este investita a se pronunta asupra cauzei.

I. Societatea petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. ... din data de ... emisa de D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Serviciul 4, pentru suma totala contestata de ... **lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata cu majorari de intarziere aferente acesteia.

S.C. S.A. sustine ca pentru activitatea scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere reprezentand "*pregatire si perfectionare a personalului in domeniul transporturilor rutiere*" organele de inspectie fiscala au incadrat eronat operatiunea efectuata de societate ca

incalcare a prevederilor art. 150 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 58 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, in fapt aplicandu-se prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal:

Pct. 40 : “Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă”.

Societatea precizeaza ca a respectat prevederile pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal intrucat in luna decembrie 2008 a procedat la regularizarea operatiunii numai catre persoane fizice, neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata, astfel s-a stornat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei si s-a procedat la marirea veniturilor cu aceeasi suma.

Fata de cele mai sus precizate societatea comerciala solicita admiterea prezentei contestatii, iar pe fond cere anularea partiala a Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. ... si a Deciziei de impunere nr. ... emisa de catre D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Serviciul 4, pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara si majorari de intarziere aferente.

II. Raportul de Inspectie Fiscala incheiat la data de ..., a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr....** din data de ..., intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice -Serviciul 4, pentru suma totala contestata de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara si majorari de intarziere aferente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ... societatea a desfasurat si operatiuni impozabile scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, constand in “*pregatire si perfectionare a personalului in domeniul transporturilor rutiere*”, operatiuni incadrate prin Raportul de Inspectie Fiscala nr. 23714/11.06.2010 in prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare.

Pentru aceasta activitate societatea in mod eronat a intocmit si emis facturi fiscale si bonuri fiscale cu taxa pe valoarea adaugata (fara a tine cont ca operatiunile erau scutite), incasand contravaloarea facturilor si bonurilor respective (inclusiv taxa pe valoarea adaugata).

Prin referatul privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. S.A., organul de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Serviciul 4, isi mentine punctul de vedere din Raportul de inspectie fiscala si din Decizia de impunere intocmite societatii petente si precizeaza ca problematica prezentata de contestator nu se solutioneaza prin decizie de solutionare a contestatiei sau prin sentinta judecatoreasca. Se precizeaza ca in cauza nu s-a formulat sesizare penala.

III. Avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivatiile contestatoarei si in raport cu actele normative in vigoare, s-au retinut urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita este investita sa analizeze daca suma contestata de... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata cu majorari de intarziere aferente, sunt datorate bugetului general consolidat.

In fapt, din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca inspectia fiscala, care a cuprins perioada... s-a efectuat de D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Serviciul 4, finalizandu-se prin Raportul de Inspectie Fiscala incheiat la data de ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... din data de

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea comerciala a desfasurat si operatiuni impozabile scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, constand in "*pregatire si perfectionare a personalului in domeniul transporturilor rutiere*", operatiuni incadrate in prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru aceasta activitate societatea in mod eronat a intocmit si emis facturi fiscale si bonuri fiscale cu taxa pe valoarea adaugata (fara a tine cont ca operatiunile erau scutite), incasand contravaloarea facturilor si bonurilor respective (inclusiv taxa pe valoarea adaugata).

Intrucat societatea comerciala nu a respectat prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, respectiv nu a procedat la stornarea facturillor fiscale si corectarea bonurilor fiscale intocmite eronat,

emiterea de facturi si bonuri fiscale fara taxa pe valoarea adaugata si la restituirea taxei pe valoarea adaugata incasata eronat de la beneficiari. Organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art. 150 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum era in vigoare in anul 2008, coroborat cu pct. 58 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal.

Societatea comerciala sustine in mod eronat ca prin regularizarea din luna decembrie 2008 (stornarea taxei pe valoarea adaugata colectata specificata in facturi si bonuri fiscale, in suma de ... lei si marirea veniturilor cu aceeasi suma) a respectat prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 40 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal in ceea ce priveste activitatea scutita fara drept de deducere prestata catre persoane fizice.

Regularizarea mentionata de petent nu are nicio legatura cu prevederile legale invocate de acesta, consecinta fiscala a acestei "regularizari" fiind sustragerea societatii de la plata taxei pe valoarea adaugata datorata Bugetului de Stat, in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost incasata de la beneficiari.

Legiuitorul a prevazut expres posibilitatea de corectare a documentelor de catre persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal: art. 159 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 81 alin. (4) si (5) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal (text de lege in vigoare la data prezentei), prevederi aplicabile si in cazul de fata.

Facem precizarea ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata incasata de la persoanele fizice (ca parte a sumei totale de ... lei) pe baza de bonuri fiscale emise de aparate de marcat electronice fiscale procedura de corectare sau anulare a înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal este prevazuta la art. 36 din H.G. nr. 479/2003 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca societatea comerciala nu a aplicat prevederile art. 36 din HG nr. 479/2003 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a OUG nr. 28/1999 (imposibil de aplicat si datorita faptului ca taxa pe valoarea adaugata incasata eronat de la persoane fizice nu mai putea fi restituita intrucat bonurile fiscale nu au prevazuta rubrica client cu datele de identificare – CNP, adresa, date de contact) si art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 40 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, precum si ca societatea comerciala a incasat de la beneficiari (persoane fizice si juridice) taxa pe valoarea adauga-

ta, fara a-l plati la Bugetul de Stat (regularizarile din lunile noiembrie si decembrie 2008 confirma acest lucru), organele de inspectie fiscala considera corect si legal, conform art. 150 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum era in vigoare in anul 2008, coroborat cu pct. 58 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal ca S.C. S.A. sa plateasca la Bugetul de Stat taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ... lei, precum si majorari de intarziere in suma de ... lei. Daca s-ar tine cont de sustinerile contestatorului ar insemna ca taxa pe valoarea adaugata colectata si incasata de acesta in suma de... lei sa nu fie luata in calcul la stabilirea taxei pe valoarea adugata de plata.

Fata de cele prezentate mai sus consideram ca toate constatarile din raportul de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala au la baza motive de fapt evidente si reale, iar temeiurile de drept au fost corect stabilite, motiv pentru care se propune respingerea contestatiei formulata de S.C. S.A.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile urmatoarelor articole :

- art. 150 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum era in vigoare in anul 2008 coroborat cu pct. 58 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, care prevede:

(150) "orice persoana care inscrie taxa pe o factura sau in orice alt document care serveste ca factura este obligata la plata acesteia".

(Pct. 58) "În sensul art. 150 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană care înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau într-un alt document asimilat unei facturi va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă dacă operațiunea este scutită fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile pct. 40".

- art. 36 din H.G. nr. 479/2003 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *"Pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde:*

a) sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivației de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia;

b) decizia scrisă de aprobare a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau de altă persoană care răspunde de gestionarea patrimoniului unității;

c) copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la ultima inventariere până la zi, prin care a fost stabilit prețul cu amănuntul al produsului sau produselor înregistrate greșit în aparatul de marcat electronic fiscal;

d) nota de contabilitate care reflectă operațiunea efectuată”.

- art. 119 și art. 120 din în O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

(119) “Dispoziții generale privind majorări de întârziere: (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere

(120) ”Majorări de întârziere: (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv [.....]”

2. În ceea ce privește contestarea raportului de inspecție fiscală nr. ..., prin care se calculează obligațiile fiscale de plată, Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița a fost investită să se pronunțe dacă poate fi analizată pe fond cauza în situația în care acesta nu constituie titlu de creanță, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

În fapt, S.C. ...S.A. din ..., prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Dâmbovița contestă și raportul de inspecție fiscală nr. ... din data de ... prin care se calculează obligațiile fiscale.

Se reține faptul că în conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicată, rezultatele inspecției fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ..., au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ... din data de ..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanță fiscală și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare.** De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu crează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stând la baza emiterii deciziei

de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipulează următoarele:

art. 109 - *“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală.”

106.1 - Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2 - La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3 - Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

107.1 - Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]”

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Pentru considerentele aratate în conținutul proiectului de decizie și în temeiul art. 36 din H.G. nr. 479/2003 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificările și completările ulterioare, art. 36 din H.G. nr. 479/2003 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 85 alin. (1), art. 109, art. 119, alin. 1 și art. 120, alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, coroborat cu art. 70, art. 209, art. 210, art. 211 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiată legal a contestației înregistrată sub numărul ...din data de ... formulată de **S.C. S.A.**, din Pucioasa împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... din data de ..., emisă de D.G.F.P. Dambovită - Activitatea de Inspectie Fiscală Persoane Juridice Serviciul 4, pentru suma totală contestată de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației nr. ... formulată de **S.C. S.A.** ... pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. ... emis de Activitatea de Inspectie Fiscală Persoane Juridice Serviciul 4.

3. În conformitate cu prevederile art. 218 alin (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta

decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Dâmbovița.

...
Director Executiv

Avizat
...
Consilier juridic