

DECIZIA nr. 89
din ----- 2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. T SA** la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. 25691/09.05.2006

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata asupra contestatiei formulata de **S.C. T SA** cu sediul in mun.Cluj-Napoca, str. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. 328/20.04.2006, emisa in baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA nr. 16162/17.04.2006, ambele emise de Activitatea de control fiscal din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Petenta contesta suma de lei (RON) reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 175, art. 176 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj este competenta sa solutioneze pe fond contestatia petentei.

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

I). Petenta contesta suma de ... lei reprezentand TVA din Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. 328/20.04.2006, intocmita de Activitatea de control fiscal din cadrul D.G.F.P Cluj, in sustinerea contestatiei aducand urmatoarele argumente:

La data de 15.10.2004, S.C. T SA a incheiat un precontract notarial de vanzare - cumparare cu S.C. H SRL pentru o cladire, cu terenul aferent si diferite obiecte de inventar.

Pentru aceasta, S.C.T SA a emits factura nr.1501557 din data de 21.10.2004 pentru suma de ... lei (ROL) , inclusiv TVA, reprezentand avans la precontractul 160/15.10.2004.

Petenta mentioneaza ca la acea data, avand in vedere ca bunurile ce au facut obiectul contractului nu au fost predate, incasandu-se doar un avans, s-a procedat corect, iar TVA aferent acestei facturi a fost prins in jurnalul de vanzari, respectiv in decontul de TVA al lunii octombrie 2004, in conformitate cu art. 155 alin. (7) din Codul Fiscal.

Petenta sustine ca la data efectuarii tranzactiei -18 ianuarie 2005 - in Codul Fiscal sau in normele aferente lui nu se specifica ce se intampla cu avansurile facturate si incasate in anul 2004, a caror finalizare de vanzare , respectiv livrare de bunuri, se face in anul 2005 si se aplica " taxarea inversa ".

Astfel, mentioneaza petenta, singurul articol care face referire la tranzactiile efectuate printrun contract de vanzare-cumparare, intocmite la un pret in valuta cu plata in lei, contractul S.C. T SA nr. 84/18.01.2005 indeplinind conditiile, cu facturare si incasare in anul 2004 si finalizare in 2005, este pct.

18 alin (1) de la Cap.VII Baza de impozitare din Normele de aplicare a Codului Fiscal in vigoare la acea data, respectiv:

"18. Pentru livrarile de bunuri oi/sau prestarile de servicii contractate în valuta, a caror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua p□a□ii, baza de impozitare se corecteaza cu d□iferen□a de p□e□ rezultata ca urmare a modificarii cursului p□e□ei valutare în vigoare la data încasarii f□□a de cel utilizat la data livrarii/prestarii. Furnizorul/prestatorul este obligat sa emita factura fiscala pentru d□iferen□e de p□e□ în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri regularizarea se efectueaza astfel: la data livrarii/prestarii facturile de avans se storneaza integral oi se emite factura fiscala pentru contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determina prin însumarea sumelor e□iden□iate în facturile de avans la cursul de schimb

valutar din data încasării fiecărui avans, eșidenșind oi taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel încât suma facturata beneficiarului sa nu fie majorata artificial, respectiv redusa, datorita creoterii/descreoterii cursului de schimb de la data livrării/prestării fșșa de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care exista dșferenșe în valuta între contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau serviciilor prestate oi suma avansurilor încasate, aceasta va fi convertita în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se oi taxa pe valoarea adaugata aferenta.”

Petenta sustine ca a procedat intocmai cu aceste prevederi emitand factura in storno al avansului integral, respectiv factura nr. 1707414 din data 27 ianuarie 2005, pentru care T SA a dedus TVA-ul si S.C. H SRL l-a colectat, inregistrandu-l in jurnalul de cumparari si in decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2005. Pentru livrarea de cladire si teren , petenta sustine ca a emis o noua factura respectand intocmai indicatiile prevazute in Normele de aplicare a Codului Fiscal in vigoare la acea data.

Petitionara afirma ca doar prin H.G. 84 din 3 februarie 2005 publicat in M.Of. nr. 147 din 18 februarie 2005 se aduc modificari la Normele de aplicare al Codului Fiscal prin care se precizeaza cum se inregistreaza in contabilitate avansurile pentru operatiunile ce devin cu taxare inversa in anul 2005.

Ori, aceste precizari au fost facute de Ministerul de Finante dupa ce tranzactia cu S.C. H SRL a fost incheiata si situatiile contabile pentru luna ianuarie 2005 au fost intocmite, sustine petenta.

In concluzie, petenta mentioneaza ca, din cele de mai sus rezulta cu claritate ca suma de ... lei nu trebuia retinuta ca diferenta de plata de catre organele de control si solicita admiterea contestatiei pentru aceasta suma.

II). Prin Decizia de impunere nr. 328/20.04.2006, privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, i-au fost comunicate S.C. T SA urmatoarele obligatii fiscale in suma de ... lei, stabilite suplimentar prin Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA intocmit la data de 12.04.2006 si inregistrat la unitatea fiscala sub. nr. 16162/17.04.2006:

- lei taxa pe valoarea adaugata
- lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA

Din aceasta suma , petenta contesta lei reprezentand TVA.

III). Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatorului in raport cu prevederile actelor normative aplicabile in materie, se retin urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, este investita sa se pronunte asupra obligatiilor fiscale in suma de 57.873 lei reprezentand TVA comunicate prin Decizia nr. 328/20.04.2006 emisa de Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Cluj.

In fapt, asa cum rezulta din documentele depuse la dosar, in baza precontractului notarial de vanzare - cumparare nr. 160 din data de 15 octombrie 2004, dintre SC T SA si SC H SRL, pentru o cladire, terenul aferent si diferite obiecte de inventar, si prin care a fost stabilita plata unui avans de 74.096 EURO, petenta a emis o factura cu nr. 1501557/21.10.2004, in suma de lei (ROL) din care TVA lei (ROL).

Ulterior, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. 84 din 18 ianuarie 2005, respectiv la data de 27 ianuarie 2005, a avut loc predarea-primirea bunurilor prevazute in contract (cladire si teren).

In ce priveste intocmirea documentelor contabile, S.C. T SA, a procedat conform celor ce urmeaza:

1.A intocmit factura nr. 1707414/27.01.2005, de stornare a avansului incasat in suma totala de lei (ROL) si TVA de lei (ROL).

2. A intocmit urmatoarele facturi reprezentand valoarea totala a caldirilor si terenurilor vandute, pentru care prin lege trebuia aplicata regula taxarii inverse, cu mentiunea facuta pe fiecare din aceste facturi, de “ taxare inversa “:

- factura nr. 1707415/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)
- factura nr. 1707416/27.01.2005 cu TVA in suma delei (ROL)
- factura nr. 1707417/27.01.2005 cu TVA in suma de ...lei (ROL)
- factura nr. 1707418/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)
- factura nr. 1707419/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)
- factura nr. 1707420/27.01.2005 cu TVA in suma delei (ROL)
- factura nr. 1707421/27.01.2005 cu TVA in suma de lei (ROL)
- factura nr. 1707422/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)

Fata de aceasta situatie, organele de control au considerat ca S.C. T SA "nu a aplicat prevederile alin (2) art. 160[^] din Legea 571/2003, precum si prevederile din HG 84/2005 in ceea ce priveste modalitatea de regularizare a avansurilor incasate pana la data de 31.12.2004, prin emiterea incorecta a facturii cu nr. 1707414/27.01.2005 cu TVA de ... RON , factura prin care se storneaza incorect avansurile incasate pana la 31.12.2004, fara a tine seama de reglementarile legale referitoare la aplicarea masurilor simplificate precizate atat in Codul fiscal cat si in N.M. de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (HG 84/2005)."

In drept, spetei ii sunt aplicabile de la 01.01.2005, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, in textul actualizat in baza actelor normative modificatoare publicate in M. Of. pana la 01.01.2005, respectiv:

Art. 160[^].1- Masuri de simplificare

"(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa înscrie mențiunea "taxare inversa". Furnizorii oi beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzari oi de cumparari concomitent oi o înscriu în decontul de taxa pe valoarea adaugata, atât ca taxa colectata, cât oi ca taxa deductibila, fara a avea loc plăți efective între cele doua unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata."

Art. 155- Facturile fiscale, pct (8), lit.(e):

"(8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informații:

g) cota de taxa pe valoarea adaugata aplicata sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, dupa caz. Pentru operațiunile supuse taxarii inverse se menționează obligatoriu "taxare inversa";

Avand in vedere faptul ca valoarea bunurilor tranzactionate era in valuta, petenta a procedat la momentul predării efective a bunurilor, conform H.G. nr. 1840/ 2004 pentru modificarea oi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, potrivit carora, la pct. 18, se mentioneaza:

"18. (1) Pentru livrarile de bunuri oi/sau prestarile de servicii contractate în valuta, a caror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, baza de impozitare se corecteaza cu diferența de plătire rezultata ca urmare a modificării cursului plății valutare în vigoare la data încasării plății de cel utilizat la data livrării/prestării. Furnizorul/prestatorul este obligat sa emita factura fiscala pentru diferența de plătire în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri, regularizarea se efectueaza astfel: la data livrării/prestării facturile de avans se storneaza integral oi se emite factura fiscala pentru contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau a serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determina prin însumarea sumelor evidențiate în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecarui avans, evidențindu-se oi taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel încât suma facturata beneficiarului sa nu fie majorata artificial, respectiv redusa, datorita creterii/descraterii cursului de schimb de la data livrării/prestării plății de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care exista diferențe în valuta între contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau a serviciilor prestate oi suma avansurilor încasate, aceasta va fi convertita în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se oi taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Din actele anexate la dosarul cauzei rezulta ca societatea a respectat toate aceste prevederi legale, intocmind documentele conform celor de mai sus.

Astfel, asa cum s-a vazut in cele prezentate, la data efectuării tranzactiei, din valoarea totala a imobilului de .. EUR societatea incasase un avans de 20% (... EUR) in luna octombrie 2004, iar in luna ianuarie 2005 , prin masurile simplificate prezentate la art. 160[^], pct. 1, alin. (3), din Legea 571/2003 modificata si actualizata, se prevedea ca furnizorii sunt obligati sa inscrie pe facturile emise, mentiunea " taxare inversa ". De asemenea , in acelasi act normativ, se stipula ca atat furnizorii cat si beneficiarii evidentiaza taxa pe valoarea adaugata aferenta in jurnalele de vanzari si de cumparari concomitent si o inscriu în decontul de taxa pe valoarea adugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, fara a avea loc plăți efective între cele doua unitati in ceea ce priveste TVA.

In urma verificării documentelor întocmite de petenta care, in tranzactia efectuata avea calitatea de furnizor , organele de solutionare a dosarului cauzei au constatat ca acestea au fost întocmite conform legii, adica:

- Pe facturile emise la data de 27.01.2005, aferente valorii totale a cladirilor si terenurilor vandute conform contractului nr. 84/15.01.2005, cu TVA in suma de lei (ROL) , a fost inscrisa mentiunea "taxare inversa" .

- Atat in jurnalul de vanzari cat si in jurnalul de cumparari de pe luna ianuarie 2005, sunt trecute cele 8 facturi , cu TVA-ul mentionat mai sus de ... lei (ROL).

- Pe decontul de TVA de pe luna ianuarie 2005 suma de lei (ROL), este trecuta atat la rubrica TVA colectat cat si la TVA deductibil.

In aceasta situatie, avand in vedere faptul ca la acea data nu existau precizari referitoare la evidentierea avansurilor aferente tranzactiilor comerciale cu taxare inversa, incasate in anul 2004, petenta a procedat in modul prezentat, adica **a stornat factura de avans si a facturat valoarea totala a bunurilor.**

Prin HG 84/2005 din 3 februarie 2005, publicata in M.Of. nr. 147 din 18. februarie 2005 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, se arata:

" (5) Avansurilor încasate până la data de 31 decembrie 2004 inclusiv pentru livrarile de bunuri prevazute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal li se aplica regimul fiscal privind taxa pe valoarea adaugata, în vigoare la data încasarii avansului. Regularizarea facturilor fiscale emise pentru p□a□i în avans se realizeaza potrivit pct. 61. O□era□iunea de regularizare a avansurilor nu afecteaza aplicarea taxarii inverse la data facturarii livrării bunurilor. Exemplu: avans încasat pentru livrare de cladire în luna decembrie 2004 - 119 milioane lei (din care T.V.A. 19 milioane lei)."

Tot aici, se arata cum se face si inregistrarea contabila:

"Înregistrari contabile la furnizor:

5121 = % 119 milioane lei

419 100 milioane lei

4427 19 milioane lei

Înregistrari contabile la beneficiar:

% = 5121 119 milioane lei

4426 19 milioane lei

409 100 milioane lei

Bunul este livrat în ianuarie 2005 cu o valoare de 1.000 milioane lei plus T.V.A. 190 milioane lei. La data livrării se efectueaza regularizarea avansului oi se efectueaza înregistrările contabile:

La furnizor:

411 = 7xx 1.000 milioane lei

4426 = 4427 171 milioane lei (190 milioane lei - 19 milioane lei care au fost oi ramân colectate)

419 = 411 100 milioane lei

La beneficiar:

2xx = 404 1.000 milioane lei

4426 = 4427 171 milioane lei (190 milioane lei - 19 milioane lei care au fost oi ramân deduse)

404 = 409 100 milioane lei

Avand in vedere acest aspect, organele de control sustin ca societatea trebuia sa faca inregistrările contabile, respectiv sa intocmeasca documentele conform acestor prevederi legale, mentionand ca, desi la data incheierii contractului de vanzare-cumparare si la data intocmirii facturii de stornare nr. 1707414/27.01.2005 nu au existat inca precizari cu privire la modul de stornare a avansurilor incasate pana la data de 31.12.2004 in baza unor contracte cu finalitate in anul 2005, agentul economic avea obligatia **corectarii ulterioare** a facturii emise astfel incat sa se respecte intocmai prevederile legale.

Ori, analizand posibilitatea efectuării acestei corecturi, s-au retinut urmatoarele:

Conform prevederilor legale referitoare la inregistrările contabile ce trebuiau efectuate la furnizor, situatia s-ar fi prezentat astfel:

4426 = 4427 ... lei (ROL) - ... lei (ROL) = lei(ROL)

iar TVA-ul colectat anterior prin factura 1501557/21.10.2004 in suma de lei (ROL) ramanea colectat, adica nu se mai storna factura.

In jurnalele de vanzari si de cumparari, precum si in decontul de TVA atat la colectat cat si la deductibil, s-ar fi inregistrat suma de ... lei(ROL).

In fapt, societatea a facut urmatoarea inregistrare:

4426 = 4427 lei (ROL)

In acest caz, fata de suma de lei(ROL), societatea a inregistrat pe conturile de TVA toata suma de lei (ROL), scazand TVA-ul colectat la incasarea avansului de ... lei (ROL), prin stornarea facturii respective.

Prin urmare, in jurnalele de vanzari si de cumparari, precum si in decontul de TVA de pe luna ianuarie 2005, atat la TVA colectat cat si la TVA deductibil a fost inregistrata suma de lei (ROL) in loc de lei(ROL), bugetul statului nefiind prejudiciat.

Comparand cele doua situatii, se observa ca nu exista nici o diferenta intre taxa pe valoarea adaugata colectata in fapt de societate si TVA ce trebuia colectata in situatia in care s-ar fi procedat conform precizarilor aparute in luna februarie si care s-ar fi putut intampla dupa data de 18.02.2005.

In consecinta, in situatia data, societatii nu-i poate fi imputata nerespectarea legii referitoare la inregistrările contabile, intrucat la data la care acestea trebuiau facute, nu erau date solutiile referitoare la inregistrările contabile in cazul avansurilor incasate in anul 2004, aceste precizari fiind publicate in M.Of. nr. 147 din data de 18.02.2005, societatea fiind nevoita, respectiv obligata sa procedeze in asa fel incat sa nu prejudicieze bugetul statului, ceea ce, dupa cum s-a aratat mai sus, nu s-a intamplat.

In acest sens este dat si raspunsul referitor la speta analizata de catre Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili din cadrul Activitatii de Metodologie si Administrarea Veniturilor Statului a D.G.F.P. Cluj, inregistrat la Serviciul de solutionare a contestatiilor sub nr. 25691/12.07.2006, respectiv:

- *“ la data efectuării tranzacției, 18.01.2005 cand s-a facut stornarea facturii de avans nu existau prevederi speciale de aplicare a art. 160¹ din Codul Fiscal privind taxarea inversa. Aceste prevederi au aparut la o data ulterioara, respectiv H..G. 84/03.02.2005.*

- *prin metodologia aplicata de societate, respectiv stornarea facturii de avans si facturarea la valoarea integrala a imobilului cu taxare inversa nu s-a adus niciun fel de prejudiciu bugetului de stat.”*

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor actelor normative enuntate, coroborate cu dispozitiile art. 179, 180 si 181 din OG nr.92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Admiterea ca intemeiata a contestatiei formulata de **S.C. T SA.**

DIRECTOR EXECUTIV

DECIZIA nr. 89
din ----- 2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. T SA** la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. 25691/09.05.2006

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata asupra contestatiei formulata de **S.C. T SA** cu sediul in mun.Cluj-Napoca, str. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. 328/20.04.2006, emisa in baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA nr. 16162/17.04.2006, ambele emise de Activitatea de control fiscal din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Petenta contesta suma de lei (RON) reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 175, art. 176 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj este competenta sa solutioneze pe fond contestatia petentei.

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

I). Petenta contesta suma de ... lei reprezentand TVA din Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. 328/20.04.2006, intocmita de Activitatea de control fiscal din cadrul D.G.F.P Cluj, in sustinerea contestatiei aducand urmatoarele argumente:

La data de 15.10.2004, S.C. T SA a incheiat un precontract notarial de vanzare - cumparare cu S.C. H SRL pentru o cladire, cu terenul aferent si diferite obiecte de inventar.

Pentru aceasta, S.C.T SA a emits factura nr.1501557 din data de 21.10.2004 pentru suma de ... lei (ROL) , inclusiv TVA, reprezentand avans la precontractul 160/15.10.2004.

Petenta mentioneaza ca la acea data, avand in vedere ca bunurile ce au facut obiectul contractului nu au fost predate, incasandu-se doar un avans, s-a procedat corect, iar TVA aferent acestei facturi a fost prins in jurnalul de vanzari, respectiv in decontul de TVA al lunii octombrie 2004, in conformitate cu art. 155 alin. (7) din Codul Fiscal.

Petenta sustine ca la data efectuarii tranzactiei -18 ianuarie 2005 - in Codul Fiscal sau in normele aferente lui nu se specifica ce se intampla cu avansurile facturate si incasate in anul 2004, a caror finalizare de vanzare , respectiv livrare de bunuri, se face in anul 2005 si se aplica " taxarea inversa ".

Astfel, mentioneaza petenta, singurul articol care face referire la tranzactiile efectuate printrun contract de vanzare-cumparare, intocmite la un pret in valuta cu plata in lei, contractul S.C. T SA nr. 84/18.01.2005 indeplinind conditiile, cu facturare si incasare in anul 2004 si finalizare in 2005, este pct.

18 alin (1) de la Cap.VII Baza de impozitare din Normele de aplicare a Codului Fiscal in vigoare la acea data, respectiv:

"18. Pentru livrarile de bunuri oi/sau prestarile de servicii contractate în valuta, a caror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua p□a□ii, baza de impozitare se corecteaza cu d□iferen□a de p□e□ rezultata ca urmare a modificarii cursului p□e□ei valutare în vigoare la data încasarii f□□a de cel utilizat la data livrarii/prestarii. Furnizorul/prestatorul este obligat sa emita factura fiscala pentru d□iferen□e de p□e□ în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri regularizarea se efectueaza astfel: la data livrarii/prestarii facturile de avans se storneaza integral oi se emite factura fiscala pentru contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determina prin însumarea sumelor e□iden□iate în facturile de avans la cursul de schimb

valutar din data încasării fiecărui avans, eșidenșind oi taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel încât suma facturata beneficiarului sa nu fie majorata artificial, respectiv redusa, datorita creoterii/descreoterii cursului de schimb de la data livrării/prestării fșșa de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care exista dșferenșe în valuta între contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau serviciilor prestate oi suma avansurilor încasate, aceasta va fi convertita în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se oi taxa pe valoarea adaugata aferenta.”

Petenta sustine ca a procedat intocmai cu aceste prevederi emitand factura in storno al avansului integral, respectiv factura nr. 1707414 din data 27 ianuarie 2005, pentru care T SA a dedus TVA-ul si S.C. H SRL l-a colectat, inregistrandu-l in jurnalul de cumparari si in decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2005. Pentru livrarea de cladire si teren , petenta sustine ca a emis o noua factura respectand intocmai indicatiile prevazute in Normele de aplicare a Codului Fiscal in vigoare la acea data.

Petitionara afirma ca doar prin H.G. 84 din 3 februarie 2005 publicat in M.Of. nr. 147 din 18 februarie 2005 se aduc modificari la Normele de aplicare al Codului Fiscal prin care se precizeaza cum se inregistreaza in contabilitate avansurile pentru operatiunile ce devin cu taxare inversa in anul 2005.

Ori, aceste precizari au fost facute de Ministerul de Finante dupa ce tranzactia cu S.C. H SRL a fost incheiata si situatiile contabile pentru luna ianuarie 2005 au fost intocmite, sustine petenta.

In concluzie, petenta mentioneaza ca, din cele de mai sus rezulta cu claritate ca suma de ... lei nu trebuia retinuta ca diferenta de plata de catre organele de control si solicita admiterea contestatiei pentru aceasta suma.

II). Prin Decizia de impunere nr. 328/20.04.2006, privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, i-au fost comunicate S.C. T SA urmatoarele obligatii fiscale in suma de ... lei, stabilite suplimentar prin Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA intocmit la data de 12.04.2006 si inregistrat la unitatea fiscala sub. nr. 16162/17.04.2006:

- lei taxa pe valoarea adaugata
- lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA

Din aceasta suma , petenta contesta lei reprezentand TVA.

III). Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatorului in raport cu prevederile actelor normative aplicabile in materie, se retin urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, este investita sa se pronunte asupra obligatiilor fiscale in suma de 57.873 lei reprezentand TVA comunicate prin Decizia nr. 328/20.04.2006 emisa de Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Cluj.

In fapt, asa cum rezulta din documentele depuse la dosar, in baza precontractului notarial de vanzare - cumparare nr. 160 din data de 15 octombrie 2004, dintre SC T SA si SC H SRL, pentru o cladire, terenul aferent si diferite obiecte de inventar, si prin care a fost stabilita plata unui avans de 74.096 EURO, petenta a emis o factura cu nr. 1501557/21.10.2004, in suma de lei (ROL) din care TVA lei (ROL).

Ulterior, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. 84 din 18 ianuarie 2005, respectiv la data de 27 ianuarie 2005, a avut loc predarea-primirea bunurilor prevazute in contract (cladire si teren).

In ce priveste intocmirea documentelor contabile, S.C. T SA, a procedat conform celor ce urmeaza:

1.A intocmit factura nr. 1707414/27.01.2005, de stornare a avansului incasat in suma totala de lei (ROL) si TVA de lei (ROL).

2. A intocmit urmatoarele facturi reprezentand valoarea totala a caldirilor si terenurilor vandute, pentru care prin lege trebuia aplicata regula taxarii inverse, cu mentiunea facuta pe fiecare din aceste facturi, de “ taxare inversa “:

- factura nr. 1707415/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)
- factura nr. 1707416/27.01.2005 cu TVA in suma delei (ROL)
- factura nr. 1707417/27.01.2005 cu TVA in suma de ...lei (ROL)
- factura nr. 1707418/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)
- factura nr. 1707419/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)
- factura nr. 1707420/27.01.2005 cu TVA in suma delei (ROL)
- factura nr. 1707421/27.01.2005 cu TVA in suma de lei (ROL)
- factura nr. 1707422/27.01.2005 cu TVA in suma de ... lei (ROL)

Fata de aceasta situatie, organele de control au considerat ca S.C. T SA "nu a aplicat prevederile alin (2) art. 160[^] din Legea 571/2003, precum si prevederile din HG 84/2005 in ceea ce priveste modalitatea de regularizare a avansurilor incasate pana la data de 31.12.2004, prin emiterea incorecta a facturii cu nr. 1707414/27.01.2005 cu TVA de ... RON , factura prin care se storneaza incorect avansurile incasate pana la 31.12.2004, fara a tine seama de reglementarile legale referitoare la aplicarea masurilor simplificate precizate atat in Codul fiscal cat si in N.M. de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (HG 84/2005)."

In drept, spetei ii sunt aplicabile de la 01.01.2005, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, in textul actualizat in baza actelor normative modificatoare publicate in M. Of. pana la 01.01.2005, respectiv:

Art. 160[^].1- Masuri de simplificare

"(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa înscrie mențiunea "taxare inversa". Furnizorii oi beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzari oi de cumparari concomitent oi o înscriu în decontul de taxa pe valoarea adaugata, atât ca taxa colectata, cât oi ca taxa deductibila, fara a avea loc plăți efective între cele doua unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata."

Art. 155- Facturile fiscale, pct (8), lit.(e):

"(8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informații:

g) cota de taxa pe valoarea adaugata aplicata sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, dupa caz. Pentru operațiunile supuse taxarii inverse se menționează obligatoriu "taxare inversa";

Avand in vedere faptul ca valoarea bunurilor tranzactionate era in valuta, petenta a procedat la momentul predării efective a bunurilor, conform H.G. nr. 1840/ 2004 pentru modificarea oi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, potrivit carora, la pct. 18, se mentioneaza:

"18. (1) Pentru livrarile de bunuri oi/sau prestarile de servicii contractate în valuta, a caror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, baza de impozitare se corecteaza cu diferența de plătire rezultata ca urmare a modificării cursului plății valutare în vigoare la data încasării plății de cel utilizat la data livrării/prestării. Furnizorul/prestatorul este obligat sa emita factura fiscala pentru diferența de plătire în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri, regularizarea se efectueaza astfel: la data livrării/prestării facturile de avans se storneaza integral oi se emite factura fiscala pentru contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau a serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determina prin însumarea sumelor evidențiate în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecarui avans, evidențindu-se oi taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel încât suma facturata beneficiarului sa nu fie majorata artificial, respectiv redusa, datorita creterii/descraterii cursului de schimb de la data livrării/prestării plății de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care exista diferențe în valuta între contravaloarea integrala a bunurilor livrate oi/sau a serviciilor prestate oi suma avansurilor încasate, aceasta va fi convertita în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se oi taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Din actele anexate la dosarul cauzei rezulta ca societatea a respectat toate aceste prevederi legale, intocmind documentele conform celor de mai sus.

Astfel, asa cum s-a vazut in cele prezentate, la data efectuării tranzactiei, din valoarea totala a imobilului de .. EUR societatea incasase un avans de 20% (... EUR) in luna octombrie 2004, iar in luna ianuarie 2005 , prin masurile simplificate prezentate la art. 160[^], pct. 1, alin. (3), din Legea 571/2003 modificata si actualizata, se prevedea ca furnizorii sunt obligati sa inscrie pe facturile emise, mentiunea " taxare inversa ". De asemenea , in acelasi act normativ, se stipula ca atat furnizorii cat si beneficiarii evidentiaza taxa pe valoarea adaugata aferenta in jurnalele de vanzari si de cumparari concomitent si o inscriu în decontul de taxa pe valoarea adugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, fara a avea loc plăți efective între cele doua unitati in ceea ce priveste TVA.

In urma verificării documentelor intocmite de petenta care, in tranzactia efectuata avea calitatea de furnizor , organele de solutionare a dosarului cauzei au constatat ca acestea au fost intocmite conform legii, adica:

- Pe facturile emise la data de 27.01.2005, aferente valorii totale a cladirilor si terenurilor vandute conform contractului nr. 84/15.01.2005, cu TVA in suma de lei (ROL) , a fost inscrisa mentiunea "taxare inversa" .

- Atat in jurnalul de vanzari cat si in jurnalul de cumparari de pe luna ianuarie 2005, sunt trecute cele 8 facturi , cu TVA-ul mentionat mai sus de ... lei (ROL).

- Pe decontul de TVA de pe luna ianuarie 2005 suma de lei (ROL), este trecuta atat la rubrica TVA colectat cat si la TVA deductibil.

In aceasta situatie, avand in vedere faptul ca la acea data nu existau precizari referitoare la evidentierea avansurilor aferente tranzactiilor comerciale cu taxare inversa, incasate in anul 2004, petenta a procedat in modul prezentat, adica **a stornat factura de avans si a facturat valoarea totala a bunurilor.**

Prin HG 84/2005 din 3 februarie 2005, publicata in M.Of. nr. 147 din 18. februarie 2005 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, se arata:

" (5) Avansurilor încasate până la data de 31 decembrie 2004 inclusiv pentru livrarile de bunuri prevazute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal li se aplica regimul fiscal privind taxa pe valoarea adaugata, în vigoare la data încasarii avansului. Regularizarea facturilor fiscale emise pentru p□a□i în avans se realizeaza potrivit pct. 61. O□era□iunea de regularizare a avansurilor nu afecteaza aplicarea taxarii inverse la data facturarii livrării bunurilor. Exemplu: avans încasat pentru livrare de cladire în luna decembrie 2004 - 119 milioane lei (din care T.V.A. 19 milioane lei)."

Tot aici, se arata cum se face si inregistrarea contabila:

"Înregistrari contabile la furnizor:

5121 = % 119 milioane lei

419 100 milioane lei

4427 19 milioane lei

Înregistrari contabile la beneficiar:

% = 5121 119 milioane lei

4426 19 milioane lei

409 100 milioane lei

Bunul este livrat în ianuarie 2005 cu o valoare de 1.000 milioane lei plus T.V.A. 190 milioane lei. La data livrării se efectueaza regularizarea avansului oi se efectueaza înregistrările contabile:

La furnizor:

411 = 7xx 1.000 milioane lei

4426 = 4427 171 milioane lei (190 milioane lei - 19 milioane lei care au fost oi ramân colectate)

419 = 411 100 milioane lei

La beneficiar:

2xx = 404 1.000 milioane lei

4426 = 4427 171 milioane lei (190 milioane lei - 19 milioane lei care au fost oi ramân deduse)

404 = 409 100 milioane lei

Avand in vedere acest aspect, organele de control sustin ca societatea trebuia sa faca inregistrările contabile, respectiv sa intocmeasca documentele conform acestor prevederi legale, mentionand ca, desi la data incheierii contractului de vanzare-cumparare si la data intocmirii facturii de stornare nr. 1707414/27.01.2005 nu au existat inca precizari cu privire la modul de stornare a avansurilor incasate pana la data de 31.12.2004 in baza unor contracte cu finalitate in anul 2005, agentul economic avea obligatia **corectarii ulterioare** a facturii emise astfel incat sa se respecte intocmai prevederile legale.

Ori, analizand posibilitatea efectuării acestei corecturi, s-au retinut urmatoarele:

Conform prevederilor legale referitoare la inregistrările contabile ce trebuiau efectuate la furnizor, situatia s-ar fi prezentat astfel:

4426 = 4427 ... lei (ROL) - ... lei (ROL) = lei(ROL)

iar TVA-ul colectat anterior prin factura 1501557/21.10.2004 in suma de lei (ROL) ramanea colectat, adica nu se mai storna factura.

In jurnalele de vanzari si de cumparari, precum si in decontul de TVA atat la colectat cat si la deductibil, s-ar fi inregistrat suma de ... lei(ROL).

In fapt, societatea a facut urmatoarea inregistrare:

4426 = 4427 lei (ROL)

In acest caz, fata de suma de lei(ROL), societatea a inregistrat pe conturile de TVA toata suma de lei (ROL), scazand TVA-ul colectat la incasarea avansului de ... lei (ROL), prin stornarea facturii respective.

Prin urmare, in jurnalele de vanzari si de cumparari, precum si in decontul de TVA de pe luna ianuarie 2005, atat la TVA colectat cat si la TVA deductibil a fost inregistrata suma de lei (ROL) in loc de lei(ROL), bugetul statului nefiind prejudiciat.

Comparand cele doua situatii, se observa ca nu exista nici o diferenta intre taxa pe valoarea adaugata colectata in fapt de societate si TVA ce trebuia colectata in situatia in care s-ar fi procedat conform precizarilor aparute in luna februarie si care s-ar fi putut intampla dupa data de 18.02.2005.

In consecinta, in situatia data, societatii nu-i poate fi imputata nerespectarea legii referitoare la inregistrările contabile, intrucat la data la care acestea trebuiau facute, nu erau date solutiile referitoare la inregistrările contabile in cazul avansurilor incasate in anul 2004, aceste precizari fiind publicate in M.Of. nr. 147 din data de 18.02.2005, societatea fiind nevoita, respectiv obligata sa procedeze in asa fel incat sa nu prejudicieze bugetul statului, ceea ce, dupa cum s-a aratat mai sus, nu s-a intamplat.

In acest sens este dat si raspunsul referitor la speta analizata de catre Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili din cadrul Activitatii de Metodologie si Administrarea Veniturilor Statului a D.G.F.P. Cluj, inregistrat la Serviciul de solutionare a contestatiilor sub nr. 25691/12.07.2006, respectiv:

- *“ la data efectuării tranzacției, 18.01.2005 cand s-a facut stornarea facturii de avans nu existau prevederi speciale de aplicare a art. 160¹ din Codul Fiscal privind taxarea inversa. Aceste prevederi au aparut la o data ulterioara, respectiv H..G. 84/03.02.2005.*

- *prin metodologia aplicata de societate, respectiv stornarea facturii de avans si facturarea la valoarea integrala a imobilului cu taxare inversa nu s-a adus niciun fel de prejudiciu bugetului de stat.”*

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor actelor normative enuntate, coroborate cu dispozitiile art. 179, 180 si 181 din OG nr.92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Admiterea ca intemeiata a contestatiei formulata de **S.C. T SA.**

DIRECTOR EXECUTIV

