

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 29
din 2009

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. R S.R.L. Saveni,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani sub
nr. I/.../2009

Directia Generala a Finantelor Publice Judeteana Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Serviciul de Inspecție Fiscala 1 al Activitatii de Inspecție Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, prin adresa nr. IV/.../2009, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2009, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. R S.R.L. Saveni** pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA).

Contestatia este indreptata impotriva:

- Deciziei de impunere nr. 16/2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009 intocmit de Serviciul de Inspecție Fiscala 1 al Activitatii de Inspecție Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani;

- Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 17/2009.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea contestatiei pentru ambele capete de cerere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. R S.R.L. Saveni considera ca in mod corect a dedus TVA aferenta facturilor emise de Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR) pentru utilizarea resurselor de apa din acumularea situata in localitatea Negreni, solicitand reanalizarea obligatiilor fiscale ce decurg din neacceptarea de catre organele de inspectie fiscala a deducerii TVA.

In motivarea cererii sale, societatea invoca prevederile art. 129 alin. (1) din Codul Fiscal potrivit carora prestarile de servicii sunt operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA. De asemenea, societatea invoca prevederile art. 126 alin. (1) lit. a), art. 127 alin. (2) si art. 127 alin. (6) din Codul Fiscal, conform carora ANAR este persoana impozabila pentru activitatea economica in baza careia s-au emis facturile catre petenta, activitatea reprezentand o prestare de servicii efectuata cu plata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de

continuitate. Contestatoarea sustine ca urmeaza sa se adreseze cu notificari la ANAR si ANAF pentru a aduce la cunostinta situatia nefavorabila constata de organele de inspectie fiscala cu privire la concesionarea si deducerea TVA conform prevederilor legale.

II. Prin Decizia de impunere nr. 16/2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009, Serviciul de Inspectie Fiscala 1 al Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani constata ca societatea contestatoare a dedus nelegal TVA in suma de ... lei de pe facturile reprezentand utilizarea resurselor de apa emise de Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR).

Organele de inspectie fiscala sustin ca in conformitate cu art. 1 din H.G. nr. 1176/2005 privind aprobarea statutului de organizare si functionare, Administratia Nationala "Apele Romane" este institutie publica de interes national si potrivit art. 127 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal "*institutiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitatile care sunt desfasurate in calitate de autoritati publice*", astfel ca TVA in suma de ... lei inscrisa in facturile emise de ANAR nu este deductibila. Potrivit art. 127 alin.(6) lit. b) din Codul fiscal numai operatiunea de furnizare de apa este taxabila cu TVA, insa in fapt ANAR factureaza o concesionare a unui luciul de apa si nu o furnizare de apa, S.C. R S.R.L. Saveni neconsumand apa furnizata, aceasta exploatand practic luciul de apa pus la dispozitie de ANAR.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani propune respingerea in totalitate ca nemotivata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulate de S.C. R S.R.L. Saveni.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de ... lei evidentiata in facturile fiscale emise de Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR), in conditiile in care din dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situatia de fapt ce a condus la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare, respectiv, daca facturile sunt emise de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata si daca operatiunea facturata contestatoarei de ANAR este impozabila cu taxa pe valoarea adaugata.

Perioada supusa inspectiei fiscale: ianuarie 2006 - decembrie 2008.

Obiectul de activitate al contestatoarei: piscicultura - cod CAEN 0502.

In fapt, contestatoarea a dedus TVA in suma de ... lei de pe facturi emise de Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR) reprezentand utilizarea resurselor de apa din acumularea situata in localitatea Negreni, conform contractelor incheiate intre cele doua persoane juridice.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca potrivit art. 1 din HG nr. 1176/2005 privind aprobarea statutului de organizare si functionare, ANAR este institutie publica de interes national si conform art. 127 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal "*institutiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitatile care sunt desfasurate in calitate de autoritati publice*", cu exceptia operatiunii de furnizare de apa care este o operatiune taxabila cu TVA potrivit art. 127 alin.(6) lit. b) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au considerat ca ANAR a facturat o concesiune a unui luci de apa si nu o furnizare de apa, intrucat S.C. R S.R.L. Saveni nu a consumat apa furnizata, ci practic a exploatat luciul de apa pus la dispozitie de ANAR, astfel incat organele fiscale nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei inscrisa in facturile emise de ANAR.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, care precizeaza:

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

[...]

Potrivit prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere a TVA in functie de felul operatiunii cu factura fiscala care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitoare de TVA.

Astfel, art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5)", iar Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevad la pct. "46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78 [...]"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) [...];

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, după caz;

f), g) [...];

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i), j), k), l) [...];

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cota, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxă, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni: [...];

o), p) [...].”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În acest sens se reține faptul că din Raportul de inspecție fiscală rezultă că societatea a utilizat resursele de apă din acumularea situată în localitatea Negreni în vederea realizării obiectului sau de activitate - piscicultura - cod CAEN 0502, deci în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, potrivit prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere a TVA în funcție de felul operațiunii cu factura fiscală care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca platitoare de TVA.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă faptul că nu s-a acordat societății dreptul

de deducere a TVA aferenta facturilor emise de Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR), fara a se proceda la o analiza temeinica a facturilor in cauza, pentru a se stabili concret, care sunt datele si elementele necomplete din punct de vedere a informatiilor obligatorii prevazute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **daca facturile sunt emise de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, precum si motivele pentru care acestea nu pot dobandi calitatea de document justificativ in raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate referitor la informatiile pe care trebuie sa le furnizeze factura fiscala.

Potrivit art. 105 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007: *“inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, iar potrivit art. 49: *“pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal, in conditiile legii, administreaza mijloace de proba [...]”*, insa organul de inspectie fiscala nu a adus probe pentru sustinerea motivatiile invocate in neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Fata de obligatiile ce decurg din textele de lege prezentate mai sus, **organul de solutionare a contestatiei retine ca** prin Decizia de impunere nr. 16/2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009 **organele de inspectie fiscala** apartinand Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani au stabilit ca S.C. R S.R.L. Saveni nu are dreptul sa deduca TVA aferenta facturilor privind utilizarea resurselor de apa, insa **nu au analizat si nu au administrat mijloace de proba pentru determinarea starii de fapt fiscale** din care sa rezulte daca Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR) este sau nu este persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, daca operatiunea facturata contestatoarei de ANAR este impozabila cu taxa pe valoarea adaugata sau daca ANAR a colectat TVA aferenta facturilor emise catre contestatoare, **astfel incat aceste elemente sa rezulte cu certitudine din raportul de inspectie fiscala si din decizia de impunere.**

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au stabilit cu certitudine care este natura operatiunilor economice contractate de cele doua persoane juridice, limitandu-se la afirmatia nedovedita ca in fapt ANAR factureaza o concesiune a unui luciul de apa (operatiune neimpozabila cu TVA) si nu o furnizare de apa pentru care ANAR ca institutie publica ar fi fost persoana impozabila conform art. 127 alin. (5) si (6) din Codul fiscal, intrucat S.C. R S.R.L. Saveni nu a consumat apa furnizata, aceasta exploatand practic luciul de apa pus la dispozitie de ANAR.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca Decizia de impunere nr. 16/2009 si raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2009 lasa impresia ca persoana supusa controlului de catre organele de inspectie fiscala nu ar fi S.C. R S.R.L. Saveni, ci ar fi Administratia Nationala a Apelor Romane referitor la faptul daca

ANAR este o persoana impozabila cu TVA si daca operatiunile facturate de aceasta persoana juridica sunt impozabile sau nu cu taxa pe valoarea adaugata, insa la dosarul cauzei nu se afla nici un document din care sa rezulte ca ANAR ar fi fost supusa unei inspectii fiscale sau unui control incrucisat din care sa rezulte ca respectivele operatiuni sunt sau nu sunt taxabile cu TVA.

De asemenea, se retine ca motivatiile si articolele de lege imputabile de catre organele de inspectie fiscala contestatoarei privesc, de fapt, Administratia Nationala a Apelor Romane, insa S.C. R S.R.L. Saveni nu poate fi considerata raspunzatoare pentru activitatea ANAR.

Avand in vedere cele retinute, faptul ca prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a efectuat o analiza a facturilor considerate de organele de inspectie fiscala ca nu indeplinesc conditiile de documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a TVA si nu a fost analizata situatia de fapt privind aceste facturi, pentru reanalizarea situatiei privind TVA aferent facturilor emise de Administratia Nationala a Apelor Romane (ANAR) pe perioada verificata se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, care precizeaza:

"(3) prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare" in conditiile prevazute de pct. 12.6.-12.8. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/27.09.2005.

La reanalizarea situatiei de fapt organele de inspectie fiscala vor avea in vedere clarificarea acesteia in raport de articolele din lege invocate prin reanalizarea tuturor documentelor aferente spetei in cauza, si analiza prevederilor legale invocate de organul de solutionare a contestatiei in prezenta decizie.

Totodata, la reanalizarea situatiei de fapt privind taxa pe valoarea adaugata deductibila, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte argumente invocate de contestatoare.

Avand in vedere cele retinute mai sus si faptul ca suma contestata de ... lei este cuprinsa in TVA stabilit suplimentar si ramas de plata in suma de ... lei, urmeaza a fi desfiintata masura de plata a TVA in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere in suma de ... lei din Decizia de impunere nr. 16/2009, urmand sa fie refacuta inspectia fiscala privind TVA de catre o alta echipa si sa fie emisa o noua decizie de impunere privind taxa pe valoarea adaugata pentru aceeasi perioada, tinand cont de cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

2.Referitor la capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. R S.R.L. Saveni impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 17/2009, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate

investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatia este lipsita de interes.

In fapt, petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 17/2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 85 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007:

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin.(2) si art. 86 alin.(4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri."

Art. 109 alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ precizeaza ca:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferentele in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

In acceptiunea Codului de procedura fiscala, la art. 110 alin.(3) se precizeaza ca:

"(3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii."

In speta sunt aplicabile si art. 205 si art. 206 din acelasi act normativ:

"Art. 205-(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

2) Este indreptatit la contestatie numai cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin.(3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin.(1), contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

Art. 206-(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezulta ca pot fi contestate atat titlurile de creanta prin care s-au stabilit si individualizat creante fiscale, cat si actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestatiile putand fi formulate numai de cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale.

Totodata, lezarea interesului legitim trebuie demonstrata prin formularea unei contestatii care trebuie sa cuprinda neaparat obiectul, motivele de fapt si de drept precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta.

Fata de situatia de fapt si de drept mai sus prezentata, se retine ca petenta se afla in situatia de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligatii la bugetul general consolidat al statului in raport de dispozitiile art. 205 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, deci nu a fost lezata in vreun interes al sau.

Totodata, petenta nu a motivat si demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 17/2009.

Potrivit art. 217 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: "*(1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."*

In aplicarea acestui articol, Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, aprobate prin Ordinul ANAF nr. 519/2005, precizeaza la punctul 13.1. lit.d):

"Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

d) lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau legitim;"

Prin urmare, fata de dispozitiile legale prezentate mai sus si avand in vedere ca petenta nu administreaza dovezi ca a fost lezata in vreun interes al sau, urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 17/2009.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(5); 214 alin.(3); 216; si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, se:

DECIDE:

Art. 1. Desfiintarea capitolului privind plata taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de ... lei din Decizia de impunere nr. 16/2009 si din raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2009, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani Botosani sa procedeze la reanalizarea cauzei si sa incheie un alt act de control la S.C. R S.R.L. Saveni, pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie de solutionare a contestatiei.

Art. 2. Respingerea ca lipsita de interes a contestatiei formulata de S.C. R S.R.L. Saveni impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 17/2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 30 zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,