

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 60 din 25 iulie 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "....." S.R.L. din, Jud.Prahova

Cu adresa nr..... inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr....., **D.G.F.P. Prahova -Activitatea de Inspectie Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....* intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr. 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.

S.C. "....." S.R.L. are sediul social in, str. .., nr.... Jud.Prahova, este inregistrata la O.R.C. Prahova sub nr. si detine codul unic de inregistrare in scopuri de TVA nr.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **.... lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art. 207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare prin posta si a fost confirmat de primire in data de, iar contestatia a fost depusa la data de fiind inregistrata la D.G.F.P.Prahova sub nr......

Competenta de solutionare a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. apartine D.G.F.P. Prahova - S.S.C. (suma contestata este mai mica de 1.000.000 lei), conform prevederilor art.209, alin.(1) lit.a) din O.G. Nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] CONTESTATIE

Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de, comunicat la data de, prin care s-a stabilit in sarcina societatii accesorii aferente TVA pentru perioada ianuarie - martie 2008, in suma totala de ... lei.

Contestam raportul de inspectie fiscala, avand in vedere urmatoarele aspecte , de care organele de control nu au vrut sa tina seama:

In primul rand conform prevederilor art.134 alin.1 din Codul fiscal , exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

In speta, faptul generatoril constituie tocmai emiterea facturii nr.....

In al doilea rand intre S.C. "...." S.R.L si S.C. "....." SRL Au existat contracte comerciale si in anul 2007 din care au rezultat sume de incasat de catre S.C. "... " S.R.L, in suma totala delei (sold 31.12.2007).

Deci, la data emiterii facturii nr..... de catre S.C. “..” SRL, aceasta avea sume de achitat catre S.C. “.....” S.R.L, reprezentand un procent dedin valoarea totala a facturii nr.....

Existand deja o relatie comerciala intre cele doua firme rezulta destul de clar ca la data emiterii facturii, suma de lei putea fi considerata ca si achitat de S.C. “.....” S.R.L. Daca s-ar fi finalizat livrarea de tabla cutanata , in mod normal S.C. “.....” S.R.L nu ar mai fi achitat catre S.C. “.....” SRL decat suma de lei (. lei - lei).

In mod eronat organele de control au apreciat ca nu s-a platit avansul aferent facturii nr....., ceea ce a condus la calculul de accesorii aferente TVA pentru perioada ianuarie- aprilie 2008, in suma totala de lei.

In concluzie solicitam admiterea contestatiei si anulara raportului de inspectie fiscala intocmit la data de de catre organele de control din cadrul AIF- Prahova.”

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. “.....” S.R.L s-au constatat urmatoarele:

“{...} Taxa pe valoare adaugata deductibila

Conform datelor inscrise in rulajele debitoare ale contului contabil 4426 “TVA deductibila” din balantele de verificare lunare , in perioada decembrie 2007 - martie 2008, societatea a inregistrat TVA deductibila in suma totala delei (anexa 1). [...]

La controlul efectuat asupra documentelor ce au stat la baza exercitarii dreptului de deducere s-a constatat ca ..din TVA deductibila inregistrata in luna ianuarie 2008 provine din factura fiscala nr. emisa de S.C. “.....” SRL avand ca obiect avans tabla cutanata , in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei.

In evidenta contabila factura a fost evidentiata prin debitarea conturilor 409 “ Furnizori debitori” si 4426 “ TVA deductibila” si creditarea contului contabil 401” Furnizori”.

La control s-a retinut ca S.C. “.....” S.R.L nu a achitat catre S.C. “.....” SRL contravaloarea avansului facturat , ulterior, respectiv in luna martie 2008 acesta fiind stornat integral prin emiterea facturii nr.....

Mentionam ca in perioada ianuarie - martie 2008 S.C. “....” SRL nu a emis catre S.C. “.....” S.R.L facturi ce au ca obiect livrari de bunuri respectiv prestari de servicii, fiind emise doar cele doua facturi sus mentionate (avans respectiv stornare avans).

Avand in vedere prevederile art.134², alin.(2) , lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare “...” , la control nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA in suma de lei inscrise in factura nr. . emisa de S.C. “.....” SRL si stornata in luna martie 2008.

In conformitate cu prevederile art. 120 din O.G. Nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada ... -, au fost calculate accesorii in suma de lei.(anexa 2)

III.1.1. Taxa pe valoare adaugata colectata

In perioada decembrie 2007 - martie 2008 societatea a inregistrat TVA colectata in suma totala de lei (anexa nr.1).[...]

III.3. T.V.A. De plata / rambursat

In perioada verificata S.C. “....” S.R.L a inregistrat si declarat TVA de plata in suma delei, cu exceptia lunii ianuarie 2008 cand societatea a inregistrat TVA de rambursat in suma de lei.

[...] in luna ianuarie 2008 societatea a calculat TVA de rambursat in suma de lei ca urmare a inregistrarii in evidenta contabila a TVA in suma de lei inscrise in factura nr. ... emisa de S.C. “....” SRL (persoana afiliata) si stornata ulterior, respectiv in luna martie 2008.

Prin decontul de TVA aferent lunii martie 2008 inregistrat la A.F.P. ... sub nr..... societatea a raportat TVA de plata in suma de lei. “

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

* Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. "....." S.R.L din, a fost verificat modul de calcul, evidentiere si declarare a taxei pe valoare adaugata din perioada decembrie 2007 - martie 2008.

Activitatea principala a societatii declarata consta in "....."- cod CAEN

Conform evidentei contabile si deconturilor lunare de TVA , in perioada analizata societatea a inregistrat si declarat pentru lunile decembrie 2007 si martie 2008 TVA de plata pe cumulat , iar pentru lunile ianuarie si februarie 2008 TVA de rambursat pe cumulat (anexa 1 la raport).

Referitor la TVA deductibila, se precizeaza ca ...din taxa inregistrata pe luna ianuarie 2008 , respectiv suma de lei TVA provine din factura nr..... emisa de S.C. "...." SRL in calitate de furnizor pentru beneficiarul S.C. "....." S.R.L, reprezentand avans tabla cutanata , in valoare totala de . lei .

In evidenta contabila factura a fost evidentiata prin debitarea conturilor 409 " *Furnizori debitori*" si 4426" *TVA deductibila* " si creditarea contului contabil 401 " *Furnizori*"

In luna martie 2008 S.C. "...." SRL a emis factura nr. prin care a stornat integral factura, fara sa se intocmeasca o alta factura de livrare bunuri sau de prestare de servicii.

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de ... organele de control fiscal nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei , aferenta facturii nr..... emisa de S.C. "..." SRL si stornata in luna martie 2008, cu motivarea ca in cauza nu sunt indeplinite conditiile derogatorii prevazute de art.134² alin (2), lit. b) din Legea nr.571/2003 care sa justifice dreptul de deducere a TVA .

Astfel, s-a retinut ca societatea contestatoare si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere pentru TVA in suma delei , aferenta facturii de avans nr..... , intrucat nu s-a efectuat plata acestui avans catre societatea furnizoare , asa cum prevad dispozitiile legale susmentionate, deci nu a intervenit exigibilitatea taxei pentru avansul facturat si implicit nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere .

Urmare acestor constatari, organele fiscale au calculat majorari de intarziere, pentru perioada

25 februarie 2008 - 25 aprilie 2008 , in suma totala de lei in temeiul art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, conform anexei nr. 2 la Raport, majorarile fiind calculate asupra TVA de plata rezultata pe cumulat pe lunile ianuarie si februarie 2008 prin influentarea TVA de rambursat inregistrata de societate (mai mica) cu TVA de plata stabilita suplimentar in suma de lei (mai mare) aferenta lunii ianuarie 2008.

Diferenta suplimentara de TVA a fost stinsa in luna martie 2008, cand societatea comerciala a inregistrat factura de storno avans emisa de furnizor, si deci a fost stornata TVA deductibila in suma de lei, inregistrata in luna ianuarie 2008.

* Societatea comerciala contesta majorarile de intarziere calculate la control , sustinand ca suma delei, partial din valoarea totala a facturii de lei , putea fi considerata ca si achitata de S.C. "....." S.R.L, intrucat in evidentele societatii la suma de lei reprezinta suma de incasat de la furnizorul S.C. "...." SRL, ca urmare a derularii intre parti a unor contracte comerciale in anul 2007.

*** Legislatia in vigoare din perioada verificata prevede urmatoarele :**

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , modificata si completata

“Faptul generator si exigibilitatea - definitii

ART. 134 (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi aminata.[...]

Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.[...]

Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

ART. 134²

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. [...] Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora;[...]”

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile: [...].

Facturarea

ART. 155

(1) [...] De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.

- O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala

“ART. 119

Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

ART. 120

Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]”

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca organele fiscale au calculat in mod legal majorarile de intarziere aferente TVA in suma de 404.928 lei, intrucat:

- Conform prevederilor art.145, alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu art. 134², alin.(2) , lit.b) din aceasta lege , dreptul de deducere “ ia nastere la momentul exigibilitatii taxei”, respectiv “ la data la care se incaseaza avansul “, aceasta reprezentand “ plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora”.

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile art. 155, alin.(1) din Codul fiscal care precizeaza ca, in cazul avansurilor incasate , persoana impozabila (furnizorul) trebuie

sa emita o factura continand acest avans cel mai tarziu in cea de-a 15- a zi lucratoare lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile.

Analizand documentele existente in dosarul cauzei , se retine ca, societatea contestatoare nu a achitat avansul in suma de lei, din care TVA in suma de lei catre S.C. “.....” SRL din , iar acest furnizor in mod eronat a emis in data de factura de avans nr., intrucat aceasta trebuia emisa doar dupa incasarea avansului de la S.C. “..... ” S.R.L, incalcandu-se astfel prevederile art.155, alin.(1) din Codul fiscal.

Avand in vedere cele mentionate, intrucat nu a fost efectuata plata avansului din factura nr.101/2008 de catre S.C. “.....” S.R.L., respectiv o incasare de avans de catre furnizori, conditia de exigibilitate prevazuta la art.134² alin.(2), lit.b) din Codul fiscal, nu este indeplinita, astfel ca societatea contestatoare isi pierde dreptul de deducere asupra TVA in suma de ... lei, inscrisa in factura de avans nr..... , emisa in mod eronat de catre furnizor, inainte de incasarea avansului.

Astfel, societatea contestatoare in mod eronat si-a dedus si inclus in decontul de TVA al lunii ianuarie 2008 TVA in suma de...lei, intrucat prevederile legale mentionate mai sus conditioneaza exigibilitatea si implicit dreptul de deducere a TVA aferenta avansului de comportamentul fiscal al celui care are obligatia sa achite acest avans, ori in cazul de fata S.C. “.....” S.R.L. nu a platit furnizorului avansul inscris in factura nr..... in suma de ... lei din care TVA este de ... lei.

- Dovada faptului ca intre parti nu s-a avut in vedere derularea unor relatii comerciale efective, pe langa realitatea ca nu s-a platit avansul facturat, este si faptul ca in luna martie 2008 societatea furnizoare a stornat factura de avans din ianuarie 2008 prin factura de storno nr....., astfel ca la a fost anulata TVA deductibila in suma de lei.

In fapt, avand in vedere relatiile de afiliere dintre cele doua firme, constatate la control, s-a urmarit majorarea TVA deductibila la S.C. “.....” S.R.L., care depune decont lunar de TVA, cu suma de lei aferenta lunii ianuarie 2008 si implicit anularea TVA de plata ce ar fi rezultat din evidenta contabila a lunilor ianuarie si februarie 2008 (prin exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei, s-a stabilit pe lunile ianuarie si februarie 2008 TVA de rambursat), in timp ce evidenta fiscala a furnizorului nu a fost afectata de cele doua facturi emise in lunile ianuarie (+) si martie (-) 2008, intrucat acesta depune decont trimestrial de TVA, deci la, prin decontul de TVA aferent trim.I 2008 S.C. “.....” S.R.L. nu s-a inregistrat cu TVA colectata in suma de lei.

- Sustinerea din contestatie precum ca faptul generator il constituie emiterea facturii nr..... este eronata, intrucat, conform art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal, faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor.

De asemenea, sustinerea din contestatie precum ca poate fi considerata ca si achitata de catre S.C. “.....” S.R.L. partial din factura de avans nr....., respectiv suma de ... lei (din valoarea totala de lei), intrucat aceasta suma reprezinta suma de incasat de la S.C. “.....” S.R.L. (in calitate de beneficiar) in evidenta contabila a societatii contestatoare la (ca urmare a derularii unor contracte comerciale intre parti in anul 2007), este eronata, intrucat aceasta compensare intre datoriile si creantele inregistrate de societate in relatia comerciala ca S.C. “.....” S.R.L. nu este prevazuta de titlul VI din Legea nr.571/2003 ca reprezentand plata unui avans.

Din contra, articolele din Codul fiscal citate mai sus prevad clar ca avansul se plateste si se incaseaza, ceea ce presupune transferul sumelor de bani intre persoanele impozabile prin instrumente bancare sau prin numerar.

- Chiar daca plata unui avans ar fi fost posibil sa fie efectuata si prin compensare, aceasta compensare nu a fost efectuata nici macar in evidenta contabila a societatii contestatoare, prin inregistrarea articolului contabil 401 Furnizor S.C. S.R.L. = 4111 Client S.C. S.R.L.

De asemenea, S.C. "....." S.R.L. nu justifica decatdin valoarea totala a facturii nr..... ca reprezentand avans achitat prin compensare, respectiv lei si respectiv lei TVA deductibila (..... lei x), diferenta de lei TVA rezultand ca este recunoscuta de societatea contestatoare ca neavand drept de deducere.

- Conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are drept sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, inasa, in cazul de fata, S.C. "...." S.R.L. nici macar nu a efectuat achizitia de tabla cutanata, factura de avans fiind stornata in luna martie 2008, cu atat mai mult nu se pot realiza operatiuni impozabile, astfel incat nu este indeplinita nici aceasta conditie pentru acordarea dreptului de TVA in suma de lei.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca societate contestatoarea nu are drept de deducere a TVA in valoare delei aferenta facturii de avans nr., intrucat nu a fost achitat acest avans , astfel incat datoreaza accesoriile calculate de organele fiscale in suma totala de lei, conform art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, drept pentru care se propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. ".... " S.R.L din, jud.Prahova si in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se :

D E C I D E :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. ".... " S.R.L din, jud.Prahova, pentru suma totala de lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. Conform prevederilor art.188 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 republicata, 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,