

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

DECIZIA NR.90
din 12.12.2012

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L. din Darabani**,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/...../22.11.2012.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, prin adresa nr.IV/..../...../22.11.2012, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/...../22.11.2012 asupra contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L. din Darabani**, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT .../27.09.2012, privind suma totala de lei reprezentand:

- lei taxa pe valoarea adaugata;
- lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Petenta mai contesta si Dispozitia de masuri nr.IV/...../3/27.09.2012 si Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT .../27.09.2012.

Societatea solicita si suspendarea executarii actului administrativ fiscal.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului 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, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea contestatiei. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

I. S.C. C S.R.L. contesta suma totala de lei motivand urmatoarele:

Cu facturile nr..../15.12.2010,/17.12.2010, .../20.12.2010 si .../22.12.2012 s-au achizitionat utilaje de la S.C. D S.R.L. Harlau, in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, intreaga valoare, si anume lei, fiind achitata cu OP din contul RO..... in perioada 24.01.2011-15.04.2011. Aceste utilaje au fost vandute catre S.C. I Iasi S.A cu facturile nr...../16.02.2012 si .../02.05.2012, in prezent fiind in desfasurare trei contracte de leasing financiar incheiate cu S.C. I Iasi S.A.

Societatea sustine ca Legea nr.571/2003 nu conditioneaza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata de catre cumparator de depunerea declaratiei 394 de catre furnizor, organele de inspectie fiscala neindicand temeiul de drept care prevede acest lucru. Raspunderea pentru realitatea declaratiilor apartine in totalitate celor care au obligatia sa depuna respectivele declaratii.

Petenta mai sustine ca regimul deducerilor este reglementat de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si face trimitere la art.145, art.146, art.134², art.134¹, art.128 si art.155 din Codul fiscal. Astfel, conform art.134¹ din Legea nr.571/2003 si

avand in vedere existenta bunurilor la S.C. C S.R.L., faptul generator a intervenit o data cu livrarea, la acelasi moment intervenind si faptul generator.

Desi transferul dreptului de proprietate s-a facut prin emiterea unei facturi fiscale, organul de inspectie fiscala nu recunoaste dreptul societatii de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Avand in vedere ca petenta considera ca fiind nelegala nerecunoasterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata de catre organul fiscal, aceasta considera ca fiind nelegala si obligarea la plata accesoriilor.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT .../27.09.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../27.09.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

S.C. D S.R.L. a emis in lunile iunie si decembrie 2010, catre S.C. C S.R.L, un numar de 10 facturi fiscale in suma totala de lei, cu o taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de lei

Din consultarea bazei de date a MFP -Dosarul Fiscal, au rezultat urmatoarele:

-S.C. D S.R.L. a depus decont de taxa pe valoarea adaugata pentru trimestrul II 2010 pe zero, nefiind trecute sume la rubrica TVA colectata si nici la rubrica TVA deductibila. La fel si declaratia 394 privind livrarile si achizitiile pe teritoriul national;

-pentru trimestrele III si IV ale anului 2010 S.C. D S.R.L.a depus deconturi de TVA , dupa cum urmeaza: pentru trimestrul 3 a declarat la rubrica taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor suma de lei, iar pentru trimestrul IV a declarat la rubrica taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor suma de lei;

-din verificarea declaratiei 394 aferenta semestrului 2 al anului 2010 rezulta ca S.C. D S.R.L. a declarat livrari in suma de lei cu o taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de lei. In lista livrarilor de bunuri efectuate pe teritoriul national este inregistrata livrare catre S.C. C S.R.L. suma de lei cu o taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de lei.

Intrucat sumele din deconturile de TVA aferente trimestrelor III si IV 2010 sunt in concordanta cu declaratia 394, iar in lista livrarilor apare livrare catre S.C. C S.R.L. doar de lei, taxa pe valoarea adaugata aferenta fiind in suma de lei, organele de inspectie fiscala au considerat ca livrarile catre S.C. C S.R.L. sunt operatiuni fictive.

Din raportul de inspectie fiscala nr.F-BT .../27.09.2012 rezulta faptul ca petenta are in desfasurare trei contracte de leasing financiar incheiate cu S.C. I Iasi S.A. pentru achizitia a unui numar de opt echipamente industriale folosite la prelucrarea laptelui.

Pentru neachitarea la termenele legale a diferentelor de TVA de plata constatate, organele de inspectie fiscala au calculat, pana la data de 30.06.2012, dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

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

D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de lei aferenta facturilor de achizitie a mijloacelor fixe de la furnizorul S.C. D S.R.L. efectuate in perioada iunie 2010-decembrie 2010, pe motiv ca S.C. D S.R.L. nu nu a declarat livrarile in declaratii de impozite si taxe si in deconturile de TVA ,

in conditiile in care nu s-au analizat conditiile prevazute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada verificata societatea a achizitionat mijloace fixe de la furnizorul S.C. D S.R.L., in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, iar acestea au intrat în gestiunea S.C. C SRL în baza facturilor fiscale de cumparare si a notelor de receptie, facturile de cumparare fiind inregistrate in jurnalele de cumparari, balante de verificare, deconturi de TVA.

In data de 28.08.2012, s-a transmis catre Activitatea de Inspectie Fiscala Iasi Solicitarea de control incrucisat nr.IV/....., prin care s-a solicitat verificarea realitatii operatiunilor derulate de catre S.C. C S.R.L. Cu S.C. D S.R.L.

Prin adresa nr...../18.09.2012, inregistrata la AIF Botosani sub nr.IV/...../04.10.2012 Activitatea de Inspectie Fiscala Iasi comunica urmatoarele:

-pana la data incheierii procesului verbal de control incrucisat administratorul societatii nu s-a prezentat la sediul organului fiscal;

-societatea nu mai depune declaratii incepand cu luna martie 2011, in acest sens fiind intocmit de catre DGFP Iasi referatul nr...../18.07.2012 pentru declararea contribuabilului inactiv;

-pe numele administratorului S.C. D S.R.L. A fost intocmita sesizarea penala nr...../18.07.2012.

Intrucat nu au putut fi efectuate verificarile fiscale la S.C. D S.R.L., organele de inspectie fiscala din cadrul AIF Botosani au procedat la consultarea bazelor de date a MFP-Dosarul Fiscal si au constatat ca livrarile catre S.C. C S.R.L. sunt fictive ca urmare a faptului ca S.C. D S.R.L. nu a declarat livrari in decontul de TVA pentru trimestrul II 2010 si in declaratia 394 aferenta semestrului I 2010, iar in declaratia 394 depusa de S.C. D S.R.L. pentru semestrul II 2010 este inregistrata livrare catre S.C. C S.R.L. in suma de lei (baza impozabila) cu o taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de Lei. Organele de inspectie fiscala mai precizeaza faptul ca sumele din deconturile de TVA aferente trimestrelor III si IV ale anului 2010 sunt in concordanta cu declaratia 394.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor pe motiv ca societatea furnizoare nu a declarat aceste livrari.

Prin contestatie, S.C. C S.R.L. precizeaza ca si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor conform prevederilor legale.

Totodata, in contestatie S.C. C S.R.L. argumenteaza faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri persoana inregistrata in scopuri de TVA trebuie sa faca dovada unei facturi intocmita in conformitate cu prevederile legale, fapt necontestat in raportul de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala, iar achizitiile realizate de persoana impozabila sa fie destinate utilizarii in folosul desfasurarii operatiunilor taxabile.

De asemenea, petenta mai sustine ca facturile nr..../15.12.2010,/17.12.2010,/20.12.2010 si/22.12.2010 prin care s-au achizitionat utilaje de la S.C. D S.R.L. au fost achitate cu OP in perioada 24.01.2011-15.04.2011 si ca ulterior utilajele au fost vandute catre S.C. I Iasi S.A. cu facturile nr...../16.02.2012 si/02.05.2012, in prezent fiind in desfasurare trei contracte de leasing financiar.

In drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“ Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.

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

a) operatiuni taxabile ”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, legiuitorul vine cu impunerea respectarii conditiilor prevazute la art.146 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ :

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a)pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155; ”

Avand in vedere prevederile legale incidente, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala.

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

” Justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. Facturile transmise prin posta electronica sunt considerate facturi in original. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va mentiona ca inlocuieste documentul initial. ”

Prin urmare, persoana impozabila pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie sa justifice exercitarea acestui drept in baza exemplarului original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

”5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasarii unui avans, in masura in care aceasta data difera de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în Romania si care si-a desemnat un reprezentant fiscal, precum si denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala ale beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit in Romania si care si-a desemnat un reprezentant fiscal, precum si denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125¹ alin. (3) in definirea bunurilor, in cazul livrarii intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor sau, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate in lei, in functie de cotele taxei;

k) in cazul in care nu se datoreaza taxa, trimiterea la dispozitiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice alta mentiune din care sa rezulte ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversa;

l) in cazul in care se aplica regimul special pentru agentiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice alta referinta care sa indice faptul ca a fost aplicat regimul special;

m) daca se aplica unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice alta referinta care sa indice faptul ca a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune."

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoana impozabila, inregistrata in scopuri de TVA, trebuie sa justifice dreptul de deducere pentru TVA datorata sau achitata, aferenta bunurilor si/sau serviciilor care sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si care i-au fost livrate si/sau prestate sau urmeaza sa-i fie livrate si/sau prestate de o alta persoana impozabila, de asemenea inregistrata in scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu informatiile prevazute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Totodata, se retine ca prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicata in Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie precizeaza ca **"taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale în vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata"**

Prin urmare, conform Deciziei Inaltei Curti de Casatie si Justitie, taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa in cazul in care documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Din analiza raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe motiv ca societatea care a emis facturile nu a declarat livrarile respective prin declaratia 394 si decontul de TVA, constatandu-se ca societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de S.C. D SRL fara sa procedeze la o analiza temeinica a facturilor in cauza, respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura in parte care sunt datele si informatiile necompletate, precum si motivele pentru care

acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă bunurile au intrat în gestiunea societății și în acest caz dacă există note de intrare-recepție a bunurilor, precum și fișe a mijloacelor fixe, dacă între stocul scriptic și factual există neconcordanțe, dacă aceste achiziții îndeplineau toate cerințele legale privind documentele necesare pentru comercializare și astfel dacă putea fi comercializată, precum și dacă a fost făcută plata, în cazul în care aceste mijloace fixe au fost comercializate și, respectiv dacă s-a colectat TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă aprovizionările au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate desfășurat de societate, dacă achizițiile au fost efectiv realizate și înregistrate în evidență și dacă sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, faptul că societatea furnizoare care a emis facturile nu a declarat livrările în declarația 394 sau în deconturile de TVA, nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit art. 7 alin.(2), art. 65 alin.(2) și art. 94 alin.(2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

“art.7 alin.(2): Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

“ art.65 alin.(2):Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

“ art.94 alin (2): Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatarilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuternicitii acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea masurilor asiguratorii in conditiile legii;
i) efectuarea de investigatii fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
j) aplicarea de sanctiuni potrivit prevederilor legale;
k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, intocmind in acest sens proces-verbal. "

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au demonstrat ca operatiunile sunt fictive, limitandu-se doar la inscrierea in raportul de inspectie fiscala a acestui fapt.

Avand in vedere cele precizate mai sus, cumparatorul, respectiv persoana impozabila care achizitioneaza bunuri pe baza de facturi si accepta inregistrarea lor in evidenta contabila ca documente justificative pentru operatiunile taxabile pe care le efectueaza, nu poate fi facut raspunzator de faptele furnizorului, dar este raspunzator de primirea si inregistrarea in evidenta contabila a unor documente intocmite necorespunzator, incomplete, care nu sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cunoasterea, aplicarea si respectarea actelor normative fiind obligatorie in egala masura atat pentru furnizor cat si pentru beneficiar, acesta din urma avand obligatia sa solicite documente legal aprobate si sa verifice nu numai marfa primita, in ceea ce priveste cantitatea, calitatea si caracteristicile specifice sau dorite, ci si modul de completare a documentelor in care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta marfurilor achizitionate.

Ca urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au verificat indeplinirea de catre societatea contestatoare a tuturor conditiilor, avand caracter obligatoriu si totodata cumulativ, impuse de legea fiscala privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operatiunile realizate de contestatoare in intregul lor, luand in considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente si nu au analizat daca societatea justifica utilizarea acestor bunuri in scopul prevazut la art.145 alin.2 lit.a) si art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si conditiile impuse la pct.46 pct.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele de mai sus si in temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, 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**" coroborate cu alin.3¹ al aceluiasi articol si cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede: "**Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**" se va desfiinta Decizia de impunere nr.F-BT .../27.09.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa reanalizeze taxa pe valoarea adaugata in functie de cele precizate in prezenta decizie, de argumentele contestatoarei si de prevederile legale incidente.

2. In ceea ce priveste accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei avand in vedere ca la punctul 1 al capitolului III din prezenta decizie s-a desfiintat Decizia de impunere nr. F-BT .../27.09.2012 pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si tinand cont

de principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va desfiinta Decizia de impunere nr.F-BT .../27.09.2012 si pentru suma de lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Referitor la contestarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr.IV/...../3/27.09.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala si accesorii ale acestora, ci priveste masurile stabilite in sarcina contribuabilului, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.

In fapt, prin Dispozitia nr. IV/...../3/27.09.2012 , organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in evidenta contabila obligatiile fiscale stabilite suplimentar, astfel cum au fost detaliate in decizia de impunere nr. F-BT .../27.09.2012 si in raportul de inspectie fiscala nr. F-BT/27.09.2012.

In drept, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

"(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitia de masuri , precum si impotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala".

(...)

(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente", iar pct.5.3. din Ordinul A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

"Alte acte administrativ fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere in libera circulatie etc."

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, **"Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite."**

Intrucat masurile stabilite in sarcina **S.C. C S.R.L.** prin dispozitia de masuri nr. IV/...../3/27.09.2012 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale societatii, ci masuri,

fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala (ca de exemplu: deciziile de impunere, etc.), se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

4. Referitor la contestatia formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr.F-BT .../27.09.2012, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

In drept, art.205 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si comletarile ulterioare, prevede ca: **"impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii"**. Conform art. 110 alin.(3) : **"titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala"**, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): **"drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal"**. In intelesul art. 41 **"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale"**.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: **"impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:... prin decizie emisa de organul fiscal..."**, in conditiile art.109(2): **"Raportul de inspectie fiscala se întocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatarile în legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate" si ale art.109 alin.(3): "Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii: a) deciziei de impunere, pentru diferente de obligatii fiscale aferente perioadelor verificate;"** decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art.205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, cu modificarile si comletarile ulterioare prevede ca: **"decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere"**, iar art. 88 prevede ca: **"sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."

Potrivit art.209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: **"contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitia de masuri , precum si impotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:**

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii pentru

contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamale, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala”.

In fapt, S.C. C S.R.L. contesta raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../27.09.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr.F-BT .../27.09.2012 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 5 al Deciziei de impunere nr. F-BT .../27.09.2012 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../27.07.2012, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca contestatoarea a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat petenta a formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../27.09.2012 , si avand in vedere ca decizia reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

5. Referitor la capatul de cerere referitor la solicitarea contestatorului privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal contestat, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani, prin compartimentul solutionare contestatii, are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, S.C. C S.R.L. Darabani a solicitat suspendarea executarii Deciziei de impunere nr. F-BT .../27.09.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

In drept, in ceea ce priveste suspendarea executarii actului administrativ fiscal sunt incidente prevederile art. 215 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pâna la 2.000 lei."

Potrivit art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, se precizeaza:

"(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, în conditiile art. 7, a autoritatii publice care a emis actul, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ unilateral pâna la pronuntarea instantei de fond.[...]

(2) Instanta solutioneaza cererea de suspendare, de urgenta si cu precadere, cu citarea partilor."

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, cererea contestatorului de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr. F-BT .../27.09.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, intra sub incidenta prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani nu se poate investi cu solutionarea cererii formulata de S.C. C S.R.L. Darabani neavand competenta materiala, aceasta apartinand instantei judecatoresti.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(1); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art.1. Desfiintarea Deciziei de impunere nr...../27.09.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru suma totala de lei reprezentand :..... lei taxa pe valoarea adaugata si lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, sa procedeze la o noua verificare pe aceeasi perioada si aceleasi impozite si taxe tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie si sa emita un nou act administrativ fiscal.

Art.2. Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de S.C. C S.R.L. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../3/27.09.2012, Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

Art.3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de S.C. C S.R.L. impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../27.09.2012.

Art.4. Constatarea necompetentei materiale a D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii pentru cererea de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr. F-BT .../27.09.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, competenta revenind instantelor judecatoresti, conform legii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,