

041413NT

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, prin adresa nr. .../.....2013 înregistrata la directie sub nr. .../.....2013, asupra contestației formulate de X, având CUI – și sediul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr. .../.....2013, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../.....2013 și are ca obiect taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii deciziei de impunere contestate, respectiv data de 09.04.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, respectiv 30.04.2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Neamt este competenta sa solucioneze contestatia formulata de X din Piatra Neamț, județul Neamț.

I. X din Piatra Neamț formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../.....2013, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2013, prin care nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă lunii iulie 2012.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

În fapt, în baza relațiilor comerciale existente, S.C..... a facturat către X ..., cu factura nr.../27.07.2012, avans miez panel în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de,... lei.

La inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, întrucât X nu a mai desfășurat activitate în ultimii trei ani, nu a înregistrat achiziții și nici livrări de bunuri sau servicii în primele 6 luni ale anului 2012, motiv pentru care, în temeiul art.153 alin.(9) lit.e) din Codul fiscal, organul fiscal teritorial a procedat la anularea înregistrării în scopuri de TVA a societății, începând cu data de 01.08.2012.

În drept, petenta invocă prevederile art.153 alin.(9) lit.e) și alin.(9¹) din Codul fiscal, precum și Ordinul A.N.A.F.nr.700/2012 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare.

În raport de prevederile legale invocate, contestatara consideră că data anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA este 1 august 2012 și, în consecință, suma de lei reprezentând TVA aferentă lunii iulie 2012 este legal înscrisă în decontul lunii iulie 2012, motiv pentru care solicită admiterea contestației.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț a emis la data de2013 Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./.....2013, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2013, prin care nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, fapt ce a avut ca efect neaprobarea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2013 se precizează următoarele:

X nu a mai desfășurat activitate în ultimii trei ani, nu a înregistrat achiziții și nici livrări de bunuri sau servicii în primele șase luni ale anului 2012, motiv pentru care în temeiul art.153 alin.(9) lit.e) din Codul fiscal, organul fiscal teritorial a procedat la anularea înregistrării în scopuri de TVA a societății, începând cu data de 01.08.2012.

În luna iulie 2012, X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura seria ... nr.../27.07.2012 reprezentând "avans miez panel", în valoare totală de ... lei (TVA lei), emisă de S.C....., societate cu care se află în relație de afiliere.

Această factură este achitată parțial furnizorului S.C.... la data de 13.09.2012, respectiv suma de ... lei reprezentând valoarea fără TVA a sumei totale datorate, rămânând de achitat suma de lei reprezentând contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

În luna august 2012, perioadă în care X avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, cu factura seria ... nr.../04.08.2012, S.C.... stornează avansul facturat în iulie 2012 (-... bază impozabilă) și repune marfa efectiv livrată (92,36 mc miez panel), la aceeași valoare (... bază impozabilă), rezultând un total de plată înscris în factură de 0 lei.

Potrivit documentelor contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv Registrul jurnal și Balanța de verificare pentru luna iulie 2012, X a înregistrat factura nr.../27.07.2012 (... lei - bază impozabilă și lei – TVA), prin punerea în corespondență a conturilor 473 și 4426 pe debit cu contul 401 pe credit, rezultând la sfârșitul lunii un sold al contului 4424 (TVA de recuperat) în sumă de lei.

De asemenea, potrivit Registrului jurnal și Balanței de verificare pentru luna august 2012, societatea a evidențiat factura nr.../04.08.2012, prin înregistrarea în roșu a avansului facturat în luna iulie 2012, concomitent cu înregistrarea în negru în conturile 371 și 4426 pe debit în corespondență cu contul 401 pe credit, cu aceleași valori (... lei în contul 371 și lei în contul 4426), în condițiile în care societatea nu mai era înregistrată în scopuri de TVA, începând cu data de 01.08.2012, codul de înregistrare ca plătitor de TVA fiind anulat de Administrația Finanțelor Publice

În consecință, nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, cu consecința neaprobării la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În drept sunt invocate prevederile art.11 alin.(1³) și art.153 alin.(9) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare susținerile contestatarei, constatările organului fiscal și actele normative în vigoare în perioada în care au fost calculate obligațiile de plată accesorii, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca X are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului facturat in luna iulie 2012 de către S.C...., in conditiile in care avansul nu a fost încasat efectiv la data emiterii facturii.

In fapt,

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./.....2013, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferente facturii nr.../27.07.2012, reprezentând „avans miez panel” emisă de S.C.... din ..., avans ce nu a fost achitat de către X la data emiterii facturii.

X formulează contestație împotriva măsurii privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, măsură ce a condus la neaprobarea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, întrucât societății i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 1 august 2012, astfel că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii nr.../27.07.2012 reprezentând „avans miez panel”, a fost legal înscrisă în decontul lunii iulie 2012, când încă era înregistrată ca plătitoare de TVA.

In drept,

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data emiterii facturii de avans, respectiv data de 27.07.2012, precizează:

Articolul 134¹

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...)”

Articolul 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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 facturii, înainte de data la care intervine faptul generator;

***b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;
(...)***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care intervine faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

In cazul avansurilor potrivit prevederilor legale menționate, exigibilitatea taxei pe valoare adaugata este anticipata faptului generator si intervine la data incasarii avansului, prin avans intelegandu-se incasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor inaintea livrării.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere art.145 si 146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede ca:

Articolul 145

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

Articolul 146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale invocate, dreptul de deducere ia nastere in momentul in care TVA devine exigibila, respectiv la data platii avansurilor și nu la data emiterii facturilor.

Astfel in conditiile in care contravaloarea avansului nu a fost achitata la data emiterii facturii, exigibilitatea TVA evidentiata in factură nu a intervenit, deci contestatoarea nu isi putea exercita dreptul de deducere pentru TVA la data emiterii facturii.

Referitor la emiterea facturii, articolul 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Facturarea

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până

în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

(...)"

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu taxă pe valoarea adăugată către beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv este încasat avansul.

Raportat la prevederile legale menționate mai sus, organul de soluționare a contestației considera că în primul rând trebuie analizat dacă operațiunea înscrisă în factura nr..../27.07.2012 reprezentând „avans miez panel” este reală.

În lipsa unor operațiuni reale, în sfera taxei, existența unei facturi conformă cu prevederile legale sau a oricărui alte documente nu conferă persoanei impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, chiar dacă sunt îndeplinite condițiile de formă, respectiv există documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factură care nu reflectă realitatea.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că emiterea facturii nr.... reprezentând „avans miez panel”, în luna iulie 2012 este legată strict de obținerea unor avantaje de natură fiscală, respectiv deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei și, ulterior, solicitarea acesteia la rambursare, în condițiile în care societatea contestată nu a făcut în realitate plata respectivului avans, astfel că operațiunea înscrisă în factură nu are conținut economic.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

" (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul

prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Susținerea contestației cu privire la faptul că organul fiscal teritorial a procedat la anularea înregistrării în scopuri de TVA a societății, începând cu

data de 01.08.2012, aceasta având drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii nr.../27.07.2012, sumă ce a fost legal înscrisă în decontul lunii iulie 2012, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât această motivație îmbracă numai aspectul formal al cauzei legat de data emiterii facturii, petenta neavând în vedere faptul că organul de inspecție fiscală, în exercitarea atribuțiilor sale, are dreptul legal să nu ia în considerare o tranzacție care nu reflectă realitatea.

Intrucat operatiunea înscrisă în factura nr.../27.07.2012 reprezentând „avans miez panel” nu a fost realizata, avansul nefiind încasat la data emiterii facturii, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, având în vedere că societatea nu se încadrează la excepțiile prevăzute de lege privind exigibilitatea TVA care este anticipată faptului generator numai în condițiile în care avansul este și achitat efectiv .

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturii fiscale de avans nr. .../27.07.2012 emisa de furnizorul S.C...., pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X din ..., județul Neamț împotriva sumei de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată neadmisă la deducere prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./.....2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.