

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

DECIZIA NR.11
din 13.02.2013

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. M S.R.L. din Botosani ,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/.../09.01.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Insectie Fiscala Botosani, prin adresa nr.IV/.../08.01.2013, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../09.01.2013 asupra contestatiei formulata de **S.C. M S.R.L. din Botosani**, prin Cabinet Avocat A T, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT .../23.11.2012, 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/.../3/23.11.2012 si Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT .../23.11.2012.

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

Aprecierea organului de inspectie fiscala cum ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe motiv ca facturile nu sunt conforme cu dispozitiile art.155 alin.(5) lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, lipsind mentiunea privind data incasarii avansului, este in contradictie cu pct.72 (3) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acelorasi facturi pentru avansurile achitate si sustine ca nu poate fi vorba de o operatiune nereala intrucat o mare parte din sumele de bani inscrise in documente au fost achitate.

Petenta nu este de acord cu faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturilor de avans primite si neachitate, aceasta situatie de fapt fiind prevazuta de art.134² alin.(2) lit a din Codul fiscal si face trimitere la punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA, pe care il anexeaza in copie.

In ceea ce priveste sustinerea organelor de inspectie fiscala cum ca societatea trebuia sa procedeze la corectarea documentelor in conformitate cu prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petenta sustine ca operatiunile nu au mai avut loc datorita

motivelor prevazute la art.138 din Codul fiscal si considera ca ajustarea bazei impozabile a fost facuta corect, in acest caz fiind vorba de modificari ale tranzactiilor comerciale si nu de corectarea unor erori materiale.

Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata inregistrata in facturi care ulterior au fost stornate, petenta sustine ca toate aceste facturi se refera la contracte comerciale care nu s-au putut derula din motive obiective, facturile indeplinind conditiile de document justificativ fiind completate in conformitate cu prevederile pct.72(3) din H.G. nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT .../23.11.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../23.11.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

S.C. M S.R.L. Botosani a dedus nelegal taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta bazei impozabile in suma de lei. Astfel:

-in baza facturilor fiscale emise de S.C. E S.R.L. (nr..../15.12.2011) si S.C. V S.R.L. (nr.../31.12.2011) agentul economic a dedus TVA in suma totala de lei, aferenta bazei impozabile in suma de lei. Aceste facturi reprezinta "avans tineret bovin" in valoare de lei si TVA deductibila in suma de lei si "avans utilaje" in valoare de lei si TVA deductibila in suma de lei.

-facturile mentionate au fost achitate partial, in suma totala de lei, din care suma de lei pentru factura nr..../15.12.2011 emisa de S.C. E S.R.L. si suma de lei pentru factura nr..../31.12.2011 emisa de S.C. V S.R.L.

Organul de inspectie fiscala a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansurilor achitate. Astfel, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansurilor achitate in suma de lei si nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere si ca facturile reprezentand avansuri nu reflecta realitatea operatiunilor economice si nu indeplinesc calitatea de document justificativ intrucat pe facturile emise furnizorii nu au inregistrat mentiuni referitoare la data incasarii avansului , acestea fiind emise inainte de plata efectiva a sumelor de bani de catre S.C. M S.R.L.

In contabilitatea petentei, furnizorul S.C. E S.R.L. figureaza cu sold neachitat de lei, din care suma de lei provine din sume achitate inainte de emiterea facturii, acestea platii fiind aferente altor facturi de avans care au fost stornate. Agentul economic sustine ca sumele platite in contul altor facturi de avansuri, care dupa stornarea facturilor, rezultau ca sunt platite in plus, si care nu au fost restituite furnizorului, au fost alocate de agentul economic facturii nr..../15.12.2011.

-pentru factura emisa de S.C. V S.R.L. (nr..../31.12.2011) in valoare totala de lei, reprezentand "avans utilaje" de lei si TVA deductibila in suma de lei. In contul acestei facturii, S.C. M S.R.L. a achitat suma de lei cu OP nr..../03.04.2012. Suma de lei nu a fost achitata furnizorului, aceasta figurand in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2012, in soldul contului 401 analitic S.C. V S.R.L..

In ambele situatii, furnizorii mentionati au emis facturile fiscale, inainte de efectuarea platii avansului de catre S.C. M S.R.L., pe facturi nefiind mentionata data incasarii avansului.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata intrucat facturile au fost emise cu incalcarea

prevederilor legale si nu reflecta realitatea operatiunii, continutul economic al tranzactiei nefiind realizat (plata avansului nu a fost facuta).

Intrucat, operatiunea economica de incasare a avansului nu a avut loc, plata nefiind efectuata de catre SC M SRL, obiectivul emiterii facturii nu a fost realizat si, in consecinta, furnizorul trebuia sa procedeze la corectarea documentului, in conformitate cu prevederile art.159 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de inspectie fiscala constata ca stornarea facturilor nu s-a efectuat ca urmare a ajustarii bazei impozabile in conditiile reglementate de art.138 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

Pentru perioada 01.07.2008 – 30.06.2012 organul de inspectie fiscala a stabilit ca diferente temporare TVA dedusa nelegal in suma de lei aferenta bazei impozabile in suma de lei, in baza facturilor fiscale emise de SC E SRL, SC S SRL si SC V SRL.

Facturile emise reprezinta "avansuri" pentru bovine, tineret bovin, produse balastiera, utilaje, rosii si castraveti.

Cu suma mentionata, agentul economic a diminuat in mod nelegal TVA de plata datorat de la o perioada fiscala la o alta perioada fiscala ulterioara, adica de la data inregistrarii facturilor de avans pana la stornarea integrala a operatiunilor si inregistrarea facturilor de ajustare emise de furnizori.

Nici una dintre facturile de avans primite si inregistrate in contabilitate nu s-a finalizat cu o livrare sau o prestare de serviciu, in consecinta rezulta ca avansurile facturate nu sunt in legatura cu o livrare sau prestare de serviciu.

Referitor la facturile emise de furnizori si care au fost ulterior stornate, s-au constatat urmatoarele situatii:

a) facturi reprezentand avansuri, care nu au fost achitate, ulterior stornate, fara a se concretiza in livrari de bunuri si/sau prestari de servicii:

- Factura nr..../31.04.2012 emisa de SC V SRL, in valoare totala in suma de lei reprezentand "avans produse balastiera cf ctr.../31.03.2011" in valoare de lei si TVA aferenta in suma de lei.

Avand in vedere faptul ca emiterea facturii nu preceda sau este concomitenta cu incasarea avansului, o conditie obligatorie la emiterea facturii fiscale este inscrierea datei incasarii avansului. Nu este mentionata pe factura data incasarii avansului, fapt ce contravine art.155 alin.5 litera c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta a dedus nelegal TVA inscisa pe facturile mentionate, deoarece nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere in conformitate cu art.146 alin.1 litera a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Inaintea incasarii unui avans furnizorul nu are obligatia emiterii facturii, SC M SRL neachitand avansul facturat de furnizor. Factura nr..../31.04.2012 a fost stornata cu factura nr..../15.04.2012 reprezentand "storno ff ../31.03.2011 avans produse balastiera cf act ad.1 la ctr.../31.03.2012".

Agentul economic a prezentat organului fiscal contractul incheiat cu SC V SRL si actul aditional de denuntare a contractului, insa acestea nu au fost luate in considerare de organul fiscal deoarece facturile au fost emise cu incalcarea prevederilor legale.

Facturile emise nu reflecta operatiuni economice-financiare, plata avansului nefiind realizata. In consecinta, prin emiterea facturii nu se consemneaza nici o operatiune factica efectuata intre cei doi parteneri.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca stornarea facturii nu s-a efectuat ca urmare a ajustarii bazei impozabile in conditii reglementate de art.138 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece operatiunea economico-financiara nu a avut loc, fapt care conduce la concluzia ca

emiterea facturii de stornare s-a efectuat pentru corectarea documentului, in conditiile art.159 alin.1 si alin 2 din Legea 571/2003 privind Codul- b) facturi reprezentand avansuri, care au fost achitate partial, ulterior stornate fara a se concretiza in livrari de bunuri si/sau prestari de servicii. Aceste facturi au fost emise de SC E SRL si de SC S SRL.

Organul de inspectie fiscala, in baza pct.49 din Reglementarile contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordin 3055/2009 coroborat cu art.14 alin.2 din Codul de procedura fiscala aprobat de OG 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si cu art.11 alin 1 din Codul fiscal aprobat de Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, a acordat dreptul de deducere numai pentru sumele achitate in contul facturilor de avans, si anume:

- Petenta a dedus nelegal TVA in suma de lei, aferenta bazei impozabile in suma de lei, pe baza facturilor emise de SC E SRL, pentru care s-a achitat suma totala de lei. Facturile mentionate au fost ulterior stornate, iar platile efectuate, in suma totala de lei, au ramas in contul facturii nestornate, nr..../15.12.2011.

S-a constatat ca in perioada septembrie 2008 – iunie 2012, SC M SRL a inregistrat in contabilitate facturi de avansuri emise de SC S SRL in valoare totala de lei, din care lei – baza impozabila cu titlu de “avans” si TVA in suma totala de lei. In aceeasi perioada, SC M SRL a platit catre SC E SRL suma totala de lei. O parte din facturile emise de furnizor au fost stornate. Daca au existat sume platite in contul facturilor stornate, acestea s-au reportat urmatoarelor facturi de avansuri, ce au fost inregistrate ulterior.

- Petenta a dedus nelegal TVA in suma de lei, aferenta bazei impozabile in suma de lei, pe baza facturii nr. .../30.06.2010 emisa de SC S SRL. S-a constatat ca in perioada septembrie 2008 – iunie 2012, SC M SRL a inregistrat in contabilitate factura mentionata in valoare totala delei, din care lei – baza impozabila cu titlu de “avans rosii si castraveti” si TVA in suma totala de lei. In aceeasi perioada, SC M SRL a platit catre SC S SRL suma totala de lei. Factura initiala, mentionata mai sus, emisa de furnizor a fost stornata cu factura nr..../28.09.2010. Suma platita nu a fost restituita.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe facturi nu a fost inregistrata data incasarii avansurilor, ca operatiunile consemnate in documente nu s-au realizat si ca avansurile nu au fost platite. De asemenea, organele de inspectie fiscala au considerat ca furnizorul avea obligatia emiterii facturilor dupa data incasarii avansurilor, si nu inainte, cu atat mai mult cu cat operatiunile economico-financiare nu au avut loc in realitate.

Facturile astfel intocmite au fost corectate in conditiile art.159 alin.1 si alin 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca agentul economic nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru suma de lei TVA deductibila aferenta bazei impozabile in suma de lei, dedusa nelegal in baza facturilor fiscale emise de S.C. V S.R.L., SC E SRL si S.C. S S.R.L.

Suma de lei TVA dedusa nelegal nu se regaseste ca diferenta definitiva in decizia de impunere, deoarece, pana la data de 30.06.2012 aceasta a fost stornata, pe baza facturilor emise de furnizori. Organul de inspectie fiscala a stabilit pentru diferenta temporara de TVA dedusa nelegal obligatii fiscale accesorii.

Pentru diferentele de taxa pe valoarea adaugata constatate, organele de inspectie fiscala au calculat majorari 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:

1. Cauza supusa solutionarii este daca S.C. M S.R.L. are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de 124.933 lei aferenta avansurilor facturate de S.C. E S.R.L. Si S.C. V S.R.L., in conditiile in care aceste avansuri au fost facturate in luna decembrie 2011 nefiind achitate pana la data incheierii inspectiei fiscale.

In fapt, in urma inspectiei fiscale efectuate la S.C. M S.R.L. Botosani, organele de inspectie fiscala din cadrul AIF Botosani au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturii nr..../15.12.2011 emisa de S.C. E S.R.L. reprezentand "avans tineret bovin" si facturii nr..../31.12.2011 emisa de S.C. V S.R.L. reprezentand "avans utilaje", avansuri care nu au fost achitate in totalitate furnizorului. Astfel:

1) In baza facturilor fiscale emise de S.C. E S.R.L. (nr..../15.12.2011) si S.C. V S.R.L. (nr..../31.12.2011) agentul economic a dedus TVA in suma totala de lei, aferenta bazei impozabile in suma de lei. Aceste facturi reprezinta "avans tineret bovin" in valoare de lei si TVA deductibila in suma de lei si "avans utilaje" in valoare de lei si TVA deductibila in suma de lei.

Facturile mentionate au fost achitate partial, in suma totala de.... lei, din care suma de lei pentru factura nr..../15.12.2011 emisa de S.C. E S.R.L. si suma de lei pentru factura nr.../31.12.2011 emisa de S.C. V S.R.L.

Organul de inspectie fiscala a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansurilor achitate in suma de si au considerat ca petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

In drept, art.145 si 146 din Codul fiscal prevede ca:

"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 în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;..."

"Art.146- (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 de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155;"

Din prevederile legale de mai sus rezulta ca in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, persoana impozabila trebuie sa faca dovada indeplinirii mai multor conditii de forma si de fond . Astfel, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art.134² alin.(2) lit.a din Codul fiscal, si anume:

"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, înainte de data la care intervine faptul generator; "

Astfel, prin derogare de la prevederile art.134² alin.(1), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator.

Potrivit pct.16¹ alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevederile art.134² alin.(2) lit.a din Codul fiscal se aplica in situatia in care facturile totale ori partiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise inaintea faptului generator de taxa si includ si situatia in care sunt emise facturi pentru avansuri inainte de incasarea acestora.

Raportat la prevederile legale mentionate mai sus, organul de solutionare a contestatiei considera ca in primul rand trebuie analizat daca operatiunile sunt reale. In lipsa unor operatiuni reale, in sfera taxei, existenta unor facturi conforme cu prevederile legale sau a oricaror alte documente nu confera persoanei impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata.

In acest sens sunt relevante prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora orice persoana impozabila are dreptul de a deduce taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

In ceea ce priveste jurisprudenta europeana, hotararile CJUE in cauzele conexate C-80/2011 si C-142/2011 si cauza C-285/2011 sunt relevante, si anume:

-Cauzele conexate C-80/2011 si C-142/2011 si cauza C-285/2011:

“(...) potrivit unei jurisprudente constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA-ul pe care il datoreaza, TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achizitionate si serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislatia Uniunii (a se vedea printre altele Hotararea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p.I-8195, punctul 28, Hotararea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p.I-5129, punctul 14, si Hotararea din 28 iulie 2011, Comisia/ Ungaria, C-274/10, nepublicata inca in Repertoriu, punctul 42)”

-Cauzele conexate C-80/2011 si C-142/2011:

“(...) In aceste imprejurari, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decat in temeiul jurisprudentei care rezulta de la punctele 56-61 din Hotararea Kittel si Recolta Recycling , (..), potrivit careia trebuie sa se stabileasca, avand in vedere elemente obiective, ca persoana impozabila, careia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care ii servesc de baza pentru a justifica dreptul de deducere, stia sau ar fi trebuit sa stie ca aceasta operatiune era implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau de un alt operator in amonte.

Astfel, o persoana impozabila care stia sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia sa, participa la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA-ul trebuie, in scopul Directivei 2006/112, sa fie considerata ca participand la aceasta frauda, independent de aspectul daca obtine sau nu obtine un avantaj din revanzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor in cadrul operatiunilor taxate efectuate de aceasta in aval (a se vedea Hotararea Kittel si Recolta Recycling, citata anterior, punctul 56).

In schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevazut de directiva mentionata, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotarare, sa se sanctioneze, prin refuzarea acestui drept, o persoana impozabila care nu stia si nu ar fi putut sa stie ca operatiunea in cauza era implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau ca o alta operatiune care face parte din lantul de livrare, anterioara sau posterioara celei realizate de persoana impozabila mentionata, era afectata de frauda privind TVA-ul (a se vedea in acest sens Hotararile citate anterior Optigen si altii, punctele 52 si 55, si Kittel si Recolta Recycling, punctele 45, 46 si 60).

(...) Astfel, in principiu, este de competenta autoritatilor fiscale sa efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta

nereguli si fraude privind TVA-ul, precum si sa aplice sanctiuni persoanei impozabile care a savarsit aceste nereguli sau aceste fraude.”

-Cauza C-285/2011:

“(…) In aceste conditii, trebuie amintit de asemenea ca lupta impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut si incurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea in special Hotararea Halifax si altii, citata anterior, punctul 71, Hotararea Kittel si Recolta Recycling, citata anterior, punctul 54, Hotararea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p.I-12605, punctul 36, Hotararea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicata inca in Repertoriu, punctul 50, precum si Hotararea Mahageben si David, citata anterior, punctul 41).

In aceasta privinta, Curtea a statuat ca justitiabilii nu se pot prevala in mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea in special Hotararile citate anterior Fini H, punctul 32, Halifax si altii, punctul 68, Kittel si Recolta Recycling , punctul 54, precum si Mahageben si David, punctul 42).

Aceasta este situatia atunci cand o frauda fiscala este savarsita de chiar persoana impozabila. Astfel, in acest caz, criteriile obiective care stau la baza notiunilor de livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuata de o persoana impozabila care actioneaza ca atare si de activitate economica nu sunt indeplinite (a se vedea Hotararile citate anterior Halifax si altii, punctele 58 si 59, precum si Kittel si Recolta Recycling, punctul 53).(…)”

Din Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT .../23.11.2012 rezulta ca avansurile facturate nu au fost in totalitate incasate si ca nu a avut loc nici o achizitie de utilaje, S.C. E S.R.L. si S.C. V S.R.L. neefectuand livrarea niciunui bun pana la data incheierii inspectiei fiscale.

Se retine faptul ca in interesul solutionarii dosarului penal nr..../P/2012 deschis pe numele S.C. E S.R.L., prin adresa inregistrata la AIF Botosani sub nr.IV/.../28.08.2012, IPJ Botosani- Serviciul de Investigare a Fraudelor a solicitat extinderea perioadei inspectate pentru intervalul 2010-2012 la anumite societati care au avut legatura directa sau indirecta cu S.C. E S.R.L. , in vederea clarificarii realitatii si legalitatii inregistrarii in contabilitate a facturilor fiscale de aprovizionare /achizitie/ livrare sau prestare de servicii/ avans. Printre societatile care au avut relatii comerciale cu S.C. E S.R.L. se numara si S.C. M S.R.L.

De asemenea, prin adresa nr...../28.08.2012, IPJ Botosani- Serviciul de Investigare a Fraudelor, a solicitat, in interesul solutionarii aceluiasi dosar penal, efectuarea unor verificari de specialitate in evidentele contabile ale S.C. M S.R.L.

Se retine faptul ca intre aceste societati s-au facturat avansuri care nu au fost achitate, facturile de avans fiind stornate dupa o anumita perioada de timp, aceste operatiuni fiind efectuate in scopul vadit de obtinere a unui avantaj fiscal.

Astfel, chiar daca sunt indeplinite conditiile de forma, respectiv exista documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in aceste facturi intrucat operatiunile nu sunt reale.

Organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca operatiunile efectuate de petenta au fost desfasurate strict in vederea obtinerii unor avantaje de natura fiscala.

Amintim in acest sens si decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-255/02-Halifax & others, potrivit careia orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans pentru un serviciu) care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic, va fi ignorat si situatia “normala “ care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita.

Intrucat nici o operatiune nu a fost realizata, facturile de avans fiind emise doar in scopul de a obtine o deducere de TVA, 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, contestatia referitoare la acest capat de cerere urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

2.. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma delei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca S.C. M S.R.L. datoreaza acasta suma, in conditiile in care contestatia referitoare la debitele la care au fost calculate acestea urmeaza a fi respinsa prin prezenta decizie.

In drept, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede la art.119 alin.(1) ca :**"pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere"** care se calculeaza potrivit art.120 alin.(1):**"Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere , incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."**

iar art. 120¹ din acelasi act normativ prevede ca :**"(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."**

In fapt, pentru neplata la termen a diferentelor suplimentare de creante fiscale, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii (majorari de interzriere si penalitati) aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT.../23.11.2012 organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada verificata, petenta a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturilor de avans emise de S.C. S S.R.L., S.C. V S.R.L. si S.C. E S.R.L.

Avansurile facturate de aceste societati nu au fost achitate in totalitate, facturile de avans fiind stornate pana la data de 30.06.2012.

Intrucat, asa cum s-a mai aratat si la pct.1 din prezenta decizie, aceste facturi au fost emise fara a avea la baza operatiuni reale (avansurile nefiind achitate iar facturile de avans fiind stornate), rezulta ca petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatoarea datorand accesorii aferente acestei sume, asa cum legal au stabilit organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca urmeaza a fi respinsa contestatia pentru debitul privind taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu principiul de drept "accesoriul urmeaza principalul", contestatia petentei va fi respinsa si pentru accesoriile aferente acestui debit in suma totala de lei.

3. Referitor la contestarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr.IV/.../3/23.11.2012 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/.../3/23.11.2012 , 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 .../23.11.2012 si in raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../23.11.2012.

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 convenite 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. M S.R.L.** prin dispozitia de masuri nr. IV/.../3/23.11.2012 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 .../23.11.2012, 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 completarile 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 constatările 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 completarile 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 restituirii 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, 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”.

In fapt, S.C. M S.R.L. contesta raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../23.11.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr.F-BT .../23.11.2012 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 .../23.11.2012 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../23.11.2012, 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 .../23.11.2012 , 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.

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 Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C.M S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT .../23.11.2012 referitoare la suma totala de lei reprezentand:

-..... lei taxa pe valoarea adaugata;

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

Art.2 Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de S.C. M S.R.L. impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../23.11.2012.

Art.3 Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de S.C. M S.R.L. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/.../3/23.11.2012, Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

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

DIRECTOR EXECUTIV,