

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

DECIZIA NR. 68
din 24.11.2010

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. E S.R.L.**
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/.../2010

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/.../2010, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2010, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. E S.R.L.**

Obiectul contestatiei il constituie plata la buget a sumei totale de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata - TVA - in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, masura dispusa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

Societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, pentru care competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, ca organ fiscal emitent al acestui act administrativ fiscal.

De asemenea, petenta contesta masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. E S.R.L. contesta Decizia de impunere nr.../2010 si solicita anularea acesteia, considerand ca TVA in suma de ... lei si majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei sunt nelegal calculate si nedatorate. Totodata, petenta solicita recunoasterea dreptului de rambursare a TVA in suma de ... lei, reprezentand soldul sumei negative a TVA inregistrate la finele lunii iunie 2010 pentru care a depus la organul fiscal cererea nr.../2010.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele motivatii:

- referitor la suma de ... lei reprezentand TVA aferenta cantitatilor de carburant folosite la desfasurarea activitatii productive, petenta sustine ca organele de inspectie fiscala au indicat in mod eronat ca temei legal pentru dreptul de deducere a

TVA OUG nr. 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, considerand ca regulamentul privind circulatia pe drumurile publice nu reglementeaza in nici un fel taxa pe valoarea adaugata. Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala ca societatea nu a justificat cu foi de parcurs, bonuri de consum si F.A.Z. - uri consumul carburantilor achizitionati, petenta sustine ca cea mai mare cantitate de carburant a fost consumata de catre un buldoexcavator pe care il are in patrimoniu si care a fost utilizat pentru realizarea lucrarilor de constructii, utilaj care nu circula pe drumurile publice si nu ii sunt opozabile prevederile din regulamentul privind circulatia pe drumurile publice.

Petenta sustine ca intreaga cantitate de carburant a fost achizitionata pentru a fi utilizata in folosul realizarii de operatiuni taxabile, respectiv a lucrarilor de constructii care ulterior au fost facturate catre beneficiari, si conform art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au indicat in mod eronat ca temei legal art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal privitor la cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit, acest articol nefiind opozabil la analiza taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste bonurile de consum, petenta sustine ca exista bonuri de consum pentru toate cantitatile de carburant achizitionate si date in consum (prezentand copii dupa cateva bonuri de consum), acestea fiind folosite ca element de calcul in intocmirea si facturarea situatiilor de lucrari.

- referitor la suma de ... lei reprezentand TVA necollectata, contestatoarea sustine ca nu avea obligatia colectarii TVA pentru lucrarile executate si facturate pentru clientii SC M SRL , SC I SRL si SC Z SRL, intrucat lucrarile au fost finantate prin Agentia SAPARD si sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata. Petenta invoca prevederile art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale OMFP nr. 1880/2005, potrivit carora livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile sunt scutite de TVA si prezinta in sustinere copiile certificatelor de scutire de taxa pe valoarea adaugata obtinute de clienti de la directiile finantelor publice ale judetelor Botosani si Suceava si copii dupa facturile emise pe beneficiari.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, organele de inspectie fiscala analizand cererea de rambursare nr.../2010 pentru TVA in suma de ... lei, reprezentand soldul sumei negative a TVA inregistrate la finele lunii iunie 2010, au respins la rambursare suma de ... lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat suplimentar o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, care se compune din:

- TVA nedeductibila in suma de ... lei aferenta aprovizionarii cu carburanti nejustificati in consum cu documente legal intocmite (foi de parcurs, F.A.Z. -uri, inventarieri lunare ale resturilor din rezervor, bonuri de consum, ordine de serviciu, etc);

- TVA necollectata in suma de ... lei, ce provine din interpretarea gresita a scutirii de taxa pe valoarea adaugata acordata societatii pentru 50% din contravaloarea

contractelor de executie lucrari finantate prin programul SAPARD, in sensul ca societatea nu a facturat cu TVA contravaloarea a 50% din lucrarile de executie prestate.

Fata de soldul sumei negative a TVA in suma de ... lei si TVA constatata suplimentar in suma de ... lei, a rezultat TVA de plata in suma de ... lei, pentru care organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma de ... lei.

Temeiul legal indicat de organele de inspectie fiscala pentru constatarile din decizia de impunere sunt art. 126 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 120 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin referatul de inaintare a contestatiei, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea contestatiei formulate de S.C. E S.R.L. pentru suma totala de ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

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

1. Referitor la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de 127.751 lei, se retine:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2008 - 30.06.2010.

In fapt, Prin Decizia de impunere nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei, care se compune din suma de ... lei aferenta aprovizionarii cu carburanti nejustificati in consum cu documente legal intocmite si suma de ... lei, ce provine din interpretarea gresita a scutirii de taxa pe valoarea adaugata acordata societatii pentru 50% din contravaloarea contractelor de executie lucrari finantate prin programul SAPARD.

1.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei,
D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care contestatoarea nu a putut justifica cu documente legale ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

In fapt, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, petenta a achizitionat carburanti pentru care a dedus TVA in suma de ... lei.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pentru perioada supusa inspectiei fiscale , si anume:

- art. 146 alin.(1) lit. a): ***”(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5)”***.

- art. 145 **“Sfera de aplicare a dreptului de deducere”:**

“(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; [...]

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate doar in situatia in care bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile.

De asemenea, se retine ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si ca dreptul de deductie a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri este conditionat de achizitia acestora in scopul realizarii operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, in cazul achizitiei unor bunuri care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile sau nu au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adaugata nu este deductibila.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, S.C. E S.R.L. nu a putut face dovada ca bunurile achizitionate, respectiv carburantii au fost utilizati in folosul operatiunilor taxabile ale contestatoarei.

Din dosarul cauzei, se retine ca societatea nu a putut justifica consumul carburantilor cu documente legal intocmite (foi de parcurs, F.A.Z. -uri, inventarieri lunare ale resturilor din rezervor, bonuri de consum, ordine de serviciu, etc) si in folosul realizarii operatiunilor taxabile ale contestatoarei.

Astfel, legiuitorul accentueaza conditia ca taxa pe valoarea adaugata sa fie aferenta bunurilor efectiv achizitionate, cu alte cuvinte, in cazul unor bunuri facturate dar neintrate in gestiunea societatii, sau pentru care consumul acestora nu este legat de obiectul de activitate al persoanei impozabile, taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile sau documentele asimilate acestora nu este deductibila.

Se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat documentele legale care sa ateste faptul ca bunurile in cauza au fost consumate in folosul realizarii de operatiuni taxabile.

Potrivit art. 56 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **“in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte inscrisuri.” [...]**

La solicitarea organelor de inspectie fiscala (conform art. 56 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata) in justificarea realitatii consumului de carburanti achizitionati, contestatoarea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa consumul efectiv al bunurilor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare, respectiv, petenta nu a prezentat foi de parcurs, F.A.Z. -uri, inventarieri lunare ale resturilor din rezervor, bonuri de consum, ordine de serviciu, etc.

De asemenea, cu ocazia formularii si depunerii contestatiei petenta putea sa administreze probe noi in solutionarea contestatiei, care nu au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale, conform art. 206 alin. (1) lit. d) si art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007.

In cauza fiind vorba de achizitia de carburanti, petenta putea prezenta pentru justificarea executarii lucrarilor in beneficiul societatii: foi de parcurs, F.A.Z. -uri, inventarieri lunare ale resturilor din rezervor, bonuri de consum, ordine de serviciu, etc., insa societatea contestatoare nu a prezentat documente pentru a face dovada consumului bunurilor achizitionate in folosul realizarii operatiunilor sale taxabile.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dispozitii legale care au fost invocate si in contestatie.

Avand in vedere aceste prevederi legale, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile/serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata efectuindu-se cu factura fiscala care trebuie sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, si sa fie emisa pe numele persoanei impozabile de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In sensul celor retinute mai sus, respectiv a faptului ca poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inscrisa in documentele care indeplinesc cerintele prevazute de art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice precizeaza: ***“potrivit prevederilor art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (5), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Prin urmare, poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inscrisa in documente care indeplinesc cerintele prevazute in legislatia, mentionata mai sus, in vigoare in perioada cand s-au derulat operatiunile respective”***.

Totodata, se retine ca prin Decizia nr. V/15.01.2007, publicata in MO nr. 732/30.10.2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie in aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) si ale art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata, precizeaza ca ***“taxa pe valoarea adaugata nu se poate deduce si nici nu poate fi diminuata baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit daca documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data***

efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”

Prin urmare, Decizia Inaltei Curți de Casatie și Justitie confirmă punctele de vedere emise de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, în sensul că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA.

În perioada controlată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru carburanții achiziționați, societatea nu a întocmit note de recepție, nu a evidențiat aveste achiziții în gestiunea societății ca materiale de consum, nu a întocmit bonuri de consum pe fiecare autovehicul sau utilaj în parte și nu a justificat cu documentele prevăzute de lege consumul carburanților și lubrifiantilor, respectiv cu foi de parcurs, F.A.Z. -uri sau rapoarte de producție pentru utilaje.

Nu se reține în soluționarea contestației susținerea petentei că există bonuri de consum pentru toate cantitățile de carburant achiziționate și date în consum, acestea fiind folosite ca element de calcul în întocmirea și facturarea situațiilor de lucrări, întrucât contestația a prezentat copii doar după câteva bonuri de consum, iar referatele cu consumurile de carburant și situația consumurilor de carburanți prezentate în copie la contestație nu reprezintă documentele justificative prevăzute de lege. Astfel, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 6 alin.(1) ca: ***"orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează la momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ"***, iar la alin.(2): ***"documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."***

Se reține că în înțelesul legii contabilității, prin document justificativ nu se înțelege orice înscris, ci numai documentele aprobate de Ministerul Finanțelor. Astfel, prin OMFP nr. 1850/2004, Anexa 2, este aprobat bonul de consum format 14-3-4A sau 14-3-4/aA și F.A.Z. format 14-6-21/a ori rapoartele de producție pentru utilaje. Asadar, referatele cu consumurile de carburant și situația consumurilor de carburanți prezentate în copie la contestație, deși constituie în sine niste înscrisuri, nu reprezintă documentele justificative prevăzute de lege.

Referitor la foile de parcurs, contestația declară prin Nota explicativă data organelor de inspecție fiscală că ***"nu am făcut foi de parcurs"***, iar prin contestație petenta susține că organele de inspecție fiscală au indicat în mod eronat că temei legal pentru dreptul de deducere a TVA OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, considerând că regulamentul privind circulația pe drumurile publice nu reglementează în nici un fel taxa pe valoarea adăugată. Această motivație nu poate fi reținută, întrucât prevederile art. 27(2) potrivit cărora: ***"persoanele juridice detinatoare de vehicule au, pe lângă cele prevăzute la alin. (1) și următoarele obligații: b) să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă"*** au fost invocate de organele de inspecție fiscală pentru a

justifica cu documente legale ca achizitia carburantilor pentru care se solicita deducerea TVA a fost destinata in folosul realizarii de operatiuni taxabile.

Nu se retine nici sustinerea petentei ca intreaga cantitate de carburant a fost achizitionata pentru a fi utilizata in folosul realizarii de operatiuni taxabile, respectiv a lucrarilor de constructii care ulterior au fost facturate catre beneficiari, si conform art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, intrucat contestatoarea nu a facut dovada cu documentele justificative aprobate de lege ca intreaga cantitate de carburant a fost achizitionata pentru a fi utilizata in folosul realizarii de operatiuni taxabile.

De asemenea, nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatoarei ca organele de inspectie fiscala au indicat in mod eronat ca temei legal art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal privitor la cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit, acest articol nefiind opozabil la analiza taxei pe valoarea adaugata, intrucat acest articol a fost invocat de organele de inspectie fiscala coroborat cu art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa decat daca achizitiile de carburanti au intrat in gestiune, au fost consumate si inregistrate pe cheltuieli pe baza de documente justificative si in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Fata de actele normative anterior precizate, si avand in vedere cele retinute mai sus, se retin ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala care conduc la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta cantitatilor de carburant achizitionate, intrucat petenta nu detine documentele justificative care sa furnizeze toate informatiile prevazute de dispozitiile legale pentru a justifica faptul ca achizitiile de bunuri au fost destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile ale societatii, considerente pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de ... lei.

1.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care contestatoarea nu a facturat cu TVA contravaloarea a 50% din lucrarile executate in baza contractelor de executie finantate prin programul SAPARD.

In fapt, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, in baza contractelor economice incheiate, contestatoarea a executat lucrari la obiectivele de investitii denumite "*ferma 50 vaci lapte cu stabulatie libera*" pentru clientii SC Z SRL judetul Botosani si SC M SRL judetul Botosani, respectiv "*constructie noua, microferma zootehnica cu 20 vaci lapte*" pentru beneficiarul SC I SRL judetul Suceava. Pentru lucrarile ce fac obiectul respectivelor contracte, finantate prin Agentia SAPARD, beneficiarii au prezentat certificate de scutire de TVA eliberate de D.G.F.P.J. Botosani si D.G.F.P.J. Suceava, in baza carora contestatoarea a facturat lucrarile executate fara taxa pe valoarea adaugata.

In drept, potrivit art. 143 alin.(1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sunt scutite de taxa: "*prestarile de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achizitionate sau importate, plasate în regimul vamal de perfectionare activa, prevazut la [art. 144](#) alin. (1) lit. a) pct. 5, si transportate în*

afara Comunitatii de catre prestatorul serviciilor sau de catre client, daca acesta nu este stabilit în România, ori de alta persoana în numele oricaruia dintre acestia".

De asemenea, potrivit art. 126 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: *"din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: a) operatiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata".*

Din dosarul cauzei se retine ca petenta nu a facturat cu TVA contravaloarea a 50% din valoarea lucrarilor executate conform contractelor mentionate.

Contestatoarea motiveaza ca nu avea obligatia colectarii TVA pentru lucrarile executate si facturate, intrucat lucrarile au fost finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile prin Agentia SAPARD si sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si prezinta in sustinere copiile certificatelor de scutire de taxa pe valoarea adaugata obtinute de clienti de la directiile finantelor publice ale judetelor Botosani si Suceava si copii dupa facturile emise pe beneficiari. De asemenea, prin nota explicativa din 30.08.2010, administratorul societatii sustine ca *"pentru toate cele trei firme am facturat si cu TVA si fara TVA".*

Petenta invoca prevederile OMFP nr. 1880/2005 pentru aprobarea normelor privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau din imprumuturi nerambursabile acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice, date in aplicarea art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile sunt scutite de TVA

Nu se retin motivatiile contestatoarei, intrucat la facturarea lucrarilor executate pentru cei trei beneficiari in anul 2007 a aplicat taxarea inversa, insa ulterior in anul 2008 societatea a stornat toate facturile emise in anul 2007, insa fara a corecta si taxa pe valoarea adaugata deductibila.

Organul de solutionare retine ca petenta a interpretat gresit scutirea de taxa pe valoarea adaugata acordata societatii pentru 50% din contravaloarea lucrarilor efectuate in baza contractelor de executie lucrari finantate prin programul SAPARD, intrucat nu a facturat cu TVA contravaloarea a 50% din lucrarile prestate pentru cele trei societati mentionate mai sus.

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala de colectare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei este legala, considerente pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de ... lei.

2. Referitor la capatul de cerere privind majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei , D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument si nu isi fundamenteaza legal contestatia, pentru aceasta suma contestatia fiind nemotivata.

Perioada de calcul accesorii: 25.02.2009 - 30.08.2010.

In fapt, prin Decizia de impunere nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 25.02.2009-30.08.2010 majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Societatea contesta majorarile de intarziere in suma de ... lei, fara a prezenta nici un argument si nici o motivatie de fapt sau de drept in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, si anume: **“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept”**... pe care se intemeiaza aceasta.

De asemenea, potrivit pct. 2.4. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/27.09.2005 (M.OF. 893/06.10.2005): **“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**.

Intrucat prin contestatia depusa petenta nu aduce nici un argument referitor la quantumul majorarilor de intarziere aferente debitului privind taxa pe valoarea adaugata, cotele de majorare aplicate; data de la care au fost calculate acestea, precum si faptul ca stabilirea majorarilor de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul cu titlul de TVA, pentru neindeplinirea conditiilor procedurale contestatia petentei urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../2010 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, datorii 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 de masuri nr. IV/.../2010 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.../2010 si in raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

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

“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, 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 vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei; [...]"

"(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente", iar pct. 5.2. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/2005 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, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului 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. E S.R.L. prin dispozitia de masuri nr. IV/.../2010 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 din cadrul D.G.F.P.J. 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.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

4. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, 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, 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 consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal...”, in conditiile art.109(2): “la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere”, 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, 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;

d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)”.

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 administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala”*.

In fapt, S.C. E S.R.L. contesta raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 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.../2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, 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 societatea a formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, 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, 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: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. E S.R.L. pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata - TVA.

Art. 2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de S.C. E S.R.L. pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA.

Art. 3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de S.C. E S.R.L. impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

Art. 4. Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de S.C. E S.R.L. impotriva dispozitiei de masuri nr. IV/.../2010 catre Activitatea de Inspectie Fiscala, ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

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

DIRECTOR EXECUTIV,