

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

DECIZIA NR.08
din 25.01.2013

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. A S.R.L. din Botosani ,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/...../11.09.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală Botosani, prin adresa nr.IV/...../11.09.2012, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/...../11.09.2012 asupra contestatiei formulata de **S.C. A S.R.L. din Botosani**, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT /31.08.2012, 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/...../31.08.2012 si Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-BT /31.08.2012.

Prin adresa nr.I/...../25.09.2012, D.G.F.P.J. Botosani a solicitat Directiei de loegislatie in domeniul TVA un punct de vedere referitor la posibilitatea exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor de avans emise de S.C. F S.R.L. catre petenta, avansuri care nu au fost platite pana la 27.08.2012.

Prin adresa nr...../17.01.2013, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/...../21.01.2013, Directia de legislatie in domeniul TVA ne transmite punctul de vedere referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta avansurilor neincasate.

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

Societatea 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 nu de art. 134² alin.(2) lit b asa cum au mentionat organele de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca S.C. F S.R.L.(emitentul facturilor de avans) a inregistrat, colectat si achitat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de avans emise.

Organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de principiul neutralitatii TVA care presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

Societatea sustine ca nu intelege de ce organele de inspectie fiscala au luat in calcul si platile aferente facturilor de avans la data de 27.08.2012 din moment ce perioada verificata este pana la data de 31.05.2012.

De asemenea, societatea mai sustine ca la un control anterior, efectuat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, organele de inspectie fiscala au stabilit ca are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata la data emiterii facturii, inainte de data la care intervine faptul generator.

Petenta sustine ca majorarile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata au fost calculate pana la data la care are loc inspectia fiscala fara a avea la baza o prevedere legala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT/31.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT/31.08.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

In urma inspectiei fiscale efectuate la S.C. A 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 unor facturi de avans utilaje , avansuri care nu au fost achitate in totalitate furnizorului. Astfel:

1) In data de 05.11.2010, S.C. F S.R.L. Botosani emite catre S.C. A S.R.L. factura fiscala nr...../05.11.2010 in valoare de lei, factura ce reprezinta avans. Conform contractului nr..../15.02.2010, obiectul contractului il constituie vanzarea cumpararea unei linii tehnologice brichetat rumegus. Valoarea contractului este de lei fara TVA. Pentru FF nr...../05.11.2010 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala). Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/...../28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje a achitat partial factura nr...../05.11.2010. Astfel din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

2) In luna ianuarie 2011, S.C. F S.R.L. a emis catre S.C. A S.R.L., factura fiscala nr...../28.01.2011 in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, factura reprezentand contravaloare avans linie tehnologica pentru fabricat pellet din rumegus conform contractului nr.../18.01.2011. Valoarea contractului este de euro, echivalent alei fara TVA.

Pentru FF nr...../28.01.2011 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala). Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/...../28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje a achitat partial avansul facturat cu factura nr...../28.01.2011. Astfel, din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

3) In luna martie 2011, S.C. F S.R.L. a emis catre S.C. A S.R.L., factura fiscala nr...../31.03.2011 in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, factura reprezentand contravaloare avans linie tehnologica pentru fabricat pellet din rumegus conform contractului nr..../18.01.2011.

Pentru FF nr...../31.03.2011 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala. Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje a achitat partial avansul facturat cu factura nr...../31.03.2011. Astfel, din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

4) In luna octombrie 2011, S.C. F S.R.L. a emis catre S.C. A S.R.L., factura fiscala nr...../25.10.2011 in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, factura reprezentand contravaloare avans linie de productie pentru debitat busteni B conform contractului nr..../25.10.2011. Valoarea contractului este de euro, echivalent a lei fara TVA.

Pentru FF nr...../25.10.2011 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala. Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/...../28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje, a achitat partial avansul facturat cu factura nr...../25.10.2011. Astfel din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

Pentru neachitarea la termenele legale a diferentelor de TVA de plata constatate, organele de inspectie fiscala au calculat, pana la data de 25.08.2012, dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

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

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

1. Cauza supusa solutionarii este daca S.C. A S.R.L. are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansurilor facturate de S.C. F S.R.L. in anii 2010 si 2011, in conditiile in care aceste avansuri nu au fost achitate pana la data de 27.08.2012.

In fapt, in urma inspectiei fiscale efectuate la S.C. A 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 unor facturi de avans utilaje , avansuri care nu au fost achitate in totalitate furnizorului. Astfel:

1) In data de 05.11.2010, S.C. F S.R.L. Botosani emite catre S.C. A S.R.L. factura fiscala nr...../05.11.2010 in valoare de lei, factura ce reprezinta avans.

Conform contractului nr..../15.02.2010, obiectul contractului il constituie vanzarea cumpararea unei linii tehnologice brichetat rumegus. Valoarea contractului este de lei fara TVA. Pentru FF nr...../05.11.2010 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala). Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/...../28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje a achitat partial factura nr...../05.11.2010. Astfel din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

2) In luna ianuarie 2011, S.C. F S.R.L. a emis catre S.C. A S.R.L., factura fiscala nr...../28.01.2011 in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, factura reprezentand contravaloare avans linie tehnologica pentru fabricat pellet din rumegus conform contractului nr..../18.01.2011. Valoarea contractului este de euro, echivalent a lei fara TVA.

Pentru FF nr...../28.01.2011 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala. Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/...../28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje a achitat partial avansul facturat cu factura nr...../28.01.2011. Astfel, din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

3) In luna martie 2011, S.C. F S.R.L. a emis catre S.C. A S.R.L., factura fiscala nr...../31.03.2011 in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, factura reprezentand contravaloare avans linie tehnologica pentru fabricat pellet din rumegus conform contractului nr..../18.01.2011.

Pentru FF nr...../31.03.2011 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala. Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje a achitat partial avansul facturat cu factura nr...../31.03.2011. Astfel, din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat in suma de lei.

4) In luna octombrie 2011, S.C. F S.R.L. a emis catre S.C. A S.R.L., factura fiscala nr...../25.10.2011 in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, factura reprezentand contravaloare avans linie de productie pentru debitat busteni B conform contractului nr..../25.10.2011. Valoarea contractului este de 690.290 euro, echivalent a lei fara TVA.

Pentru FF nr...../25.10.2011 nu a fost efectuata livrarea de bunuri pana la data de 31.05.2012 (data pana la care s-a efectuat inspectia fiscala), si nici pana la data de 27.08.2012 (data la care s-a desfasurat inspectia fiscala. Bunurile nu au fost livrate catre S.C. A S.R.L. de catre S.C. F S.R.L. deoarece furnizorul, conform constatarilor din Procesul verbal IV/...../28.08.2012, nu a achizitionat bunurile contractate. Pana la data de 27.08.2012, S.C. A S.R.L., in calitate de beneficiar a achizitiilor de utilaje, a achitat partial avansul facturat cu factura nr...../25.10.2011. Astfel din cei lei se achita suma de lei, avansurile neachitate la data de 27.08.2012 fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta avansului care nu a fost achitat 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 conexe C-80/2011 si C-142/2011 si cauza C-285/2011 sunt relevante, si anume:

-Cauzele conexe 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 conexe 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/31.08.2012 rezulta ca avansurile facturate nu au fost in totalitate incasate si ca nu a avut loc nici o achizitie de utilaje, S.C. F S.R.L. neefectuand livrarea niciunui bun care face obiectul contractelor mai sus mentionate.

Mai mult decat atat, prin adresa inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani sub nr.IV/...../08.11.2012, iar la D.G.F.P.J. Botosani sub nr.I/...../09.11.2012, organele de inspectie fiscala ne comunica urmatoarele: "Urmare a inspectiei fiscale efectuate la S.C.F S.R.L., s-a constatat ca in luna august 2012, s-a eliberat catre S.C. A S.R.L. Factura fiscala nr.FM BT/31.08.2012 prin care s-a stornat suma totala delei. In baza acestui document sunt stornate urmatoarele facturi fiscale: ff nr...../05.11.2010 (..... lei), ff nr...../28.01.2011 (..... lei), ff nr...../31.03.2011 (..... lei), ff nr...../25.10.2011 (..... lei). Astfel, taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de lei aferenta facturilor mentionate mai sus a fost stornata de catre S.C. F S.R.L.; respectiv taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei inregistrate de catre S.C. A S.R.L. a fost stornata."

Intrucat facturile de avans au fost stornate de catre S.C. F S.R.L., iar utilajele care au facut obiectul contractelor mentionate mai sus nu au fost livrate rezulta ca operatiunea nu este reala.

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 de lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca S.C. A 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 același 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.

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/...../3/31.08.2012 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/...../3/31.08.2012 , 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 .../31.08.2012 si in raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.08.2012.

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

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

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

(...)

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

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

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

Intrucat masurile stabilite in sarcina **S.C. A S.R.L.** prin dispozitia de masuri nr. IV/...../3/31.08.2012 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 capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BT .../31.08.2012, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatia este lipsita de interes.

In fapt, petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BT .../31.08.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 85 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare:

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin.(2) si art. 86 alin.(4);**
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri."**

Art. 109 alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ precizeaza ca:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferentele in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

In acceptiunea Codului de procedura fiscala, la art. 110 alin.(3) se precizeaza ca:

"(3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii."

In speta sunt aplicabile si art. 205 si art. 206 din acelasi act normativ:

"Art. 205-(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

2) Este indreptatit la contestatie numai cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin.(3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributi sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin.(1), contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

Art. 206-(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezulta ca pot fi contestate atat titlurile de creanta prin care s-au stabilit si individualizat creante fiscale, cat si actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contributi sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestatiile putand fi formulate numai de cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale.

Totodata, lezarea interesului legitim trebuie demonstrata prin formularea unei contestatii care trebuie sa cuprinda neaparat obiectul, motivele de fapt si de drept precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta.

Fata de situatia de fapt si de drept mai sus prezentata, se retine ca petenta se afla in situatia de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligatii la bugetul general consolidat al statului in raport de dispozitiile art. 205 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, deci nu a fost lezata in vreun interes al sau.

Totodata, petenta nu a motivat si demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BT .../31.08.2012.

Potrivit art. 217 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **"(1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."**

In aplicarea acestui articol, Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, aprobate prin Ordinul ANAF nr. 2137/2011, precizeaza la punctul 12.1. lit.d):

"Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

d) lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau legitim;"

Prin urmare, fata de dispozitiile legale prezentate mai sus si avand in vedere ca petenta nu administreaza dovezi ca a fost lezata in vreun interes al sau, urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BT .../31.08.2012.

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. A S.R.L. Botosani impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT/31.08.2012 privind suma totala de lei reprezentand:

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

Art.2. Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de S.C. A S.R.L. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/...../3/31.08.2012, Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

Art.3. Respingerea ca lipsita de interes a contestatiei formulata de S.C. A S.R.L. Botosani impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BT/31.08.2012.

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

DIRECTOR EXECUTIV,