

DECIZIA NR. 24
din 2006

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Brasov, privind solutionarea contestatiei depusa de SC X, inregistrata la D.G.F.P. Brasov.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organul de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere , privind virarea la bugetul statului a sumei reprezentand TVA respinsa la rambursare, TVA de plata, dobanzi si penalitati aferente TVA stabilita suplimentar

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.177 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I.SC X contestata suma reprezentand TVA si accesorii aferente, stabilita prin Raportul de inspectie fiscala, motivand urmatoarele:

Prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2005 inregistrat la A.F.P Brasov, petenta a solicitat la rambursarea TVA.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada ian.2003 - dec.2004, societatea a livrat la export in regim de comision produse.

Petenta precizeaza ca organul de inspectie fiscala pe considerentul ca nu a prezentat facturi fiscale de comision a apreciat ca in cauza nu s-au respectat prevederile art.11, alin.(1), lit.a) din Legea nr.345/2002 si art. 27, alin.(2) din HG nr.598/2002, respectiv art.2),alin.(2), din OMF 1846/2003 fapt pentru care a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adaugata.

Petenta considera ca neintocmirea facturii de comision nu duce la pierderea regimului de scutire a TVA pentru comision, sustinand totodata ca, contractele de comision intocmite in acest sens nu prevad obligatia intocmirii acestor facturi.

De asemenea petenta considera ca lipsa facturii fiscale de comision nu atrage in mod direct neacordarea scutirii de TVA, in sustinere petenta invoca OMF nr.1846/2003, art.2, alin.(4).

II.Prin raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada ianuarie 2003 decembrie 2004, societatea a livrat la export in regim de comision produse pentru care societatea nu a justificat integral regimul de scutire.

In consecinta organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.11 alin(1), lit.a) din Legea nr.345/2002 si art.27, alin.(2) din HG nr.598/2002, coroborat cu prevederile art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.2 lin.(2) din OMF nr.1846/2003 coroborate cu art.20 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.140 din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003 si a colectat TVA in cota de 19% .

III.Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la colectarea TVA aferenta bunurilor livrate la extern in baza contractelor de comision, in conditiile in care petenta nu a prezentat facturi fiscale de comision.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala din cadrul DCF Brasov a efectuat o inspectie fiscala partiala privind modul de inregistrare si virare a TVA in vederea solutionarii rambursarii soldului sume negative a TVA aferenta decontului de TVA din luna septembrie 2005 inregistrat la Administratia Finantelor Publice.

Perioada supusa verificarii a fost 01.09.2002-31.09.2005.

Prin raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada ianuarie 2003 decembrie 2004, societatea a livrat la export in regim de comision produse pentru care societatea nu a justificat integral regimul de scutire.

In consecinta organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.11 alin(1), lit.a) din Legea nr.345/2002 si art.27, alin.(2) din HG nr.598/2002, coroborat cu prevederile art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 si art.2 lin.(2) din OMF nr.1846/2003 coroborate cu art.20 din Legea nr.345/2002, art.140 din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003 si a colectat TVA in cota de 19%.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca lipsa facturii de comision nu atrage in mod direct neacordarea scutirii de TVA.Totodata aceasta precizeaza ca in mod eronat s-a colectat TVA prin raportul de inspectie fiscala si considera ca in conformitate cu art.2 alin.4 din OMF nr.1846/2003 factura de comision se emite numai in situatia cand se prevede in contractul de comision.

In drept, pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003 cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile prevederile art.34 si 35 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza:

“ART. 34

Intermediarii care actioneaza in numele sau in contul altuia justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art.11 alin.(1) lit.r) din lege, potrivit prevederilor art.27-33 din prezentele norme, atunci cand intervin in operatiunile scutite de taxa conform art.11 alin.(1) lit.a)-c),e)-g) si i) din lege.”

“ART. 35

(1) Operatiunile prevazute la art. 11 alin. (1) lit. a) - c), e) - g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată.”

Totodata sunt aplicabile prevederile art.27 alin.(1) si (6) din HG nr.598/2002 care precizeaza:

ART. 27

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de persoane impozabile pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.”

(6) Comisionarul justifică scutirea pentru comision, în baza art. 11 alin. (1) lit. r) din lege, cu următoarele documente:

a) factura externă;

b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale, și lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;

c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;

d) factura fiscală pentru comision, pe care se înscrie mențiunea "scutit cu drept de deducere";

e) contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede termenul de realizare a exportului."

Petenta neindeplinind condiția prevăzută de art.27 alin.(6) din HG nr.598/2002, respectiv neintocmind factura fiscală pentru comision și ținând cont de prevederile art. 35 din HG 598/2002 și de prevederile art.20 alin.(1) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care precizează "In România cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% (...)" prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii exportului în comision derulat în anul 2003, organul de control în mod legal a stabilit o taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003.

Prin adresa organul de soluționare contestației din cadrul DGFP Brașov a solicitat punct de vedere în speta de la Ministerul Finanțelor Publice- Direcția Generală de Politici și Legislație Fiscală privind veniturile bugetului general consolidat TVA.

Prin adresa Direcția Generală de Politici și Legislație Fiscală privind veniturile bugetului general consolidat TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice ne-a comunicat că întrucât petenta (comisionarul) nu a prezentat factura fiscală pentru comision, potrivit prevederilor legale mai sus menționate aplicabile în speta pentru perioada ianuarie 2003- 31 decembrie 2003, operațiunea de intermediere este supusă cotei standard a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, pentru perioada 01.01. 2004-31.12.2004 cauzei supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(1), lit.a din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, care precizează:

"ART. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său;"

Totodată art.2 alin.1,2 și 4 din OMFP 1846/2003, precizează:

"ART. 2

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. În situația în care transportul este

efectuat cu mijloace proprii sau închiriate, persoana care efectuează serviciul este denumită transportator. Orice persoană care contractează servicii de transport pe care nu le realizează cu mijloace proprii sau închiriate este denumită în prezentele instrucțiuni casă de expediție.

(2) Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu:

a) factura fiscală și factura externă;

b) declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.

(4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent.”

Prin Raportul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala au colectata TVA pe perioada ian.- dec.2004 intrucat petenta nu a prezentat factura fiscala de comision.

In raportul de inspectie fiscala nu sunt prezentate elementele cu privire la verificarea tuturor documentelor prin care se face dovada realizarii operatiunii, respectarea clauzelor contractuale privind derularea operatiunii de export in comision si inregistrarea comisionului aferent.

Organul de inspectie fiscala in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a solicitat petentei nota explicativa. Din nota explicativa anexata la dosarul cauzei la intrebarea “De ce nu s-a emis factura fiscala pentru comision la exporturile efectuate”? petenta a raspuns “Nu s-a emis factura fiscala deoarece nu s-a negociat un pret fix cu beneficiarii, urmand ca plata sa se efectueze la receptie, nu s-a cunoscut procentul exact al comisionului”.

In speta sunt aplicabile, art.1 alin.(4) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1846/2003 de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturile si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art.143 alin.(1) si la art.144 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:”(4) În situația în care, din cauze independente de voința furnizorului sau prestatorului, nu pot fi prezentate toate documentele justificative prevăzute de prezentele instrucțiuni, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se poate aplica dacă există alte documente prin care se poate face dovada realizării operațiunii.”

Prin adresa organul de solutionare contestatii din cadrul DGFP Brasov a solicitat punct de vedere in speta de la Ministerul Finantelor Publice- Directia Generala de Politici si Legislatie Fiscala privind veniturile bugetului general consolidat TVA.

Prin adresa Directia Generala de legislatie impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice ne-a comunicat ca “ in conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara tarii, de catre furnizor sau de alta persona in contul sau.

Justificarea regimului de scutire se face cu documentele prevazute in Instructiunile de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata exporturi si alte operatiuni similare pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art.143 alin.(1) si art.144 alin.(1) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Ordinul ministrului finanatelor publice nr.1846/2003.

Incepand cu data de 1 ianuarie 2004 pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata nu sunt obligatorii facturile de comision.”

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta anterior enuntate si intrucat in anul 2004 petenta nu avea obligatia sa intocmeasca facturi de comision iar din documentele anexate la dosarul cauzei organele de solutionare nu se pot pronunta pe fond asupra cauzei se vor aplica prevederile art.186 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile act.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

-art.186 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

“3)Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea strict considerentele deciziei de solutionare”.

-pct.102.5 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

“102.5 In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade imposabile, acestea se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.

Pe cale de consecinta urmeza a se desfiinta Raportul de inspectie fiscala nr.8490/13.12.2005 incheiat in data de 29.11.2005 si Decizia de impunere nr.8316/2/12.12.2005 urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate de petenta sa procedeze la o noua verificare, care va viza strict aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale care au facut obiectul prezentei contestatii tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și in temeiul art.186 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se:

DECIDE

Desfiintarea Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere pentru suma reprezentand TVA respinsa la rambursare, TVA de plata, dobanzi si penalitati aferente TVA stabilita suplimentar, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate de petenta sa procedeze la o noua verificare, care va viza strict aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale care au facut obiectul prezentei contestatii tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.