

DECIZIA Nr.255

din2011

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Directia Generala a Finantelor Publice ... - -Activitatea de Inspectie Fiscala privind solutionarea contestatiei depuse de catre SC.X S.A cu sediul

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP - Activitatea de Inspectie Fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.F-BV .../28.03.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BV .../28.03.2011 cu privire la suma de lei.

Suma contestata se compune din:

- lei reprezentand TVA colectata suplimentar .
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA ;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA .

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../28.03.2011 si a Raportului de inspectie fiscala nr...../28.03.2011, respectiv 05.04.2011, si de data inregistrarii contestatiei la Directia Generala a Finantelor Publice, respectiv 04.05.2011, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206, si 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , D.G.F.P.... este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. SCX S.A contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr./28.03.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../28.03.2011 intocmite de catre inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala prin care s-a colectat suplimentar TVA si s- au calculat accesorii aferente in suma totala de lei, motivand urmatoarele:

1. Scurta descriere a activitatii :

Societatea precizeaza ca , in vederea lansarii productiei , proceseaza matrite cu ajutorul carora obtine produsele finite care respecta cerintele fiecarui client.

Societatea mentioneaza ca in perioada 2002-2006 a produs astfel de matrite cu scopul realizarii produselor finite comandate de catre clientii A..... Spania si A.... ITALIA (denumiti in continuare clientii) , contravaloarea acestora fiind suportata de clientii. In acest sens X a emis facturi in avans in vederea incasarii contravalorii matritelor.

Petenta afirma ca la momentul emiterii facturii cunostea faptul ca acestea vor parasi Romania , motiv pentru care a emis facturile fara TVA , in regim de scutire cu drept de deducere, intrucat facturile de avans poarta acelasi regim ca si operatiunea la

care se refera. Societatea mentioneaza ca , din motive de prudenta , a colectat TVA 19% , intocmind Nota contabila 635=4427.

Contestatarul sustine ca ulterior , la momentul transportarii matritelor in afara tarii (decembrie 2007 - noiembrie 2008) societatea a intrat in posesia documentului de transport care atesta transportul matritelor din Romania in alt stat membru UE.

Societatea considera ca astfel conditiile pentru justificarea scutirii erau indeplinite , motiv pentru care a anulat TVA colectata initial . De asemenea , in scopul motivarii regularizarii TVA colectata , societatea mentioneaza ca s-a adresat Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili Bucuresti Serviciul rambursari de TVA prin adresa nr./20.03.2008, solicitand rambursarea sumelor de TVA , dupa care a depus o adresa la Directia de Asistenta Contribuabili sub nr./19.06.2008 si a revenit la adresa initiala la Serviciul Rambursari de TVA cu adresa nr...../23.07.2008 . Societatea sustine ca reprezentantii ANAF nu au raspuns oficial cu privire la cele solicitate .

2. Referitor la motivele de fapt si de drept care stau la baza contestatiei ;

Petenta precizeaza ca societatea a emis pentru matritele executate in scopul producerii echipamentelor solicitate de clientii din Spania si Italia , facturi in regim de scutire de TVA , cu drept de deducere , avand regim de facturi emise in avans (inaintea livararii matritelor) .Societatea sustine ca a colectat TVA , prin nota -contabila, numai din motive de prudenta , la momentul emiterii facturilor , in perioada 2002-2006, intrucat matritele se expediau ulterior .

Societatea considera nelegale si netemeinica constatarea echipei de inspectie fiscala potrivit careia s-a stabilit TVA suplimentara pentru perioadele in care societatea a stornat TVA colectata initial , intrucat organul fiscal nu si-a indeplinit obligatia de a-si exercita rolul activ in constatarea starii de fapt in conformitate cu prevederile art. 7 alin (3) din Codul de procedura fiscala , in vigoare in 2011.

Societatea sustine ca a actionat de buna credinta si a urmarit repunerea corecta a tranzactiilor realizate la momentul cand documentatia necesara scutirii de TVA a fost disponibila , motiv pentru care s-a adresat catre ANAF cu privire la corectia de TVA colectata initial , precum si la restituire de TVA la nivelul sumelor colectate initial de societate in legatura cu clientii amintiti , fara a primii nici un raspuns oficial si fara ca echipa de inspectie fiscala sa ia in calcul documentele respective.

Contestatoarea considera ca la momentul emiterii facturilor , in perioada 2002-2006 , nu a avut loc o livrare de bunuri in sensul legislatiei TVA , deoarece societatea era in posesia matritelor , aceste facturi aveau regimul unor facturi emise in avans , inaintea livrarii bunurilor.

Petenta sustine ca tranzactiile initiale in perioada 2002 -2006 au fost continuate in perioada 2007-2008, cand bunurile au fost transportate in alt stat membru UE astfel incat tranzactiile trebuie privite ca livrari intracomunitare de bunuri , care beneficiaza de scutire de TVA in sensul art. 143, alin (2) , lit a) din Codul fiscal in vigoare la data de 2007. Societatea considera ca scutirea trebuia justificata prin emiterea unei facturi in regim de scutire de TVA continand codul de inregistrare in scopuri de TVA valid al Clientului in alt stat membru , precum si dovada ca matritele au fost transportate din

Romania in alt stat membru. Societatea afirma ca intrucat societatea detine aceste documente , operatiunile realizate de societate se califica pentru regimul de scutire.

Societatea considera eronata constatarea echipei de inspectie fiscala conform careia societatea trebuie sa justifice scutirea de TVA cu documentele prevazute de legislatia in vigoare la data emiterii facturilor de avans (respectiv cu factura fiscala , factura externe si declaratia vamala de export)

Societatea apreciaza ca justificarea scutirii de TVA se realizeaza incepand cu data la care are loc faptul generator de taxa in conformitate cu prevederile art. 134 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in perioada 2007-2008 , cand a avut loc transportul bunurilor , fapt intarit si de prevederile art. 1 alin (4) din Ordinului 3419/2009 privind modificarea si completarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin (1) lit a) - i) , art. 143 alin (2) si art. 144 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca intrucat societatea nu a realizat livrarea de bunuri in sensul legislatiei TVA la momentul emiterii facturii , ci la momentul expedierii matritelor in afara Romaniei , aceasta dobandeste posibilitatea justificarii scutirii de TVA la acest moment.

Referitor la accesoriile aferente TVA colectata suplimentar, petenta afirma ca sunt aplicabile principiul accesorium sequitur principale .

Fata de motivele invocate prin contestatie si raportat la inscrisurile depuse in sustinere, petenta solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../28.03.2011 si Raportului de inspectie fiscala nr. /28.03.2011.

II Societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior urmare depunerii decontului de TVA cu optiune de rambursare pe perioada octombrie 2008 -octombrie 2010 la Directia de Administrare Mari Contribuabili.

In baza O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , echipa de inspectie fiscala din cadrul DGFP. -Activitatea de Inspectie Fiscala a efectuat o verificare partiala in vederea solutionarii , prin control anticipat a solicitarii de rambursare a soldului sumei negative a TVA din Decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2010 , inregistrat la AFP pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. /18.01.2011, suma solicitata la rambursare fiind de lei.

In urma inspectiei fiscale efectuate in baza O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si a HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, organul de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. ... -Activitatea de Inspectie Fiscala a stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../28.03.2011 si Raportul de inspectie obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA colectata suplimentar in suma de lei ; majorari de intarziere aferente TVA in suma de si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de ... lei retinand urmatoarele :

Societatea a stornat TVA in suma totala de ... lei dupa cum urmeaza :

- prin decontul de TVA luna X 2008 suma de lei ;
- prin decontul de TVA luna XI 2008 suma de lei ;

- prin decontul de TVA luna XII 2008 suma de ... lei .

Echipa de inspectie fiscala a solicitat explicatii , justificari si documente privind stornarea TVA colectata, de la reprezentantul legal al contribuabilului , prin Nota explicativa din data de 10.02.2011 .

Prin raspunsul societatii , inregistrat la DGFP ... sub nr. ../10.03.2001, referitor la stornarea TVA colectata in suma totala de lei, se precizeaza urmatoarele :

“ Referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor bunuri transportate in afara tarii va comunicam ca am verificat arhiva societatii si in afara documentelor puse la dispozitia dvs . Nu am gasit nici un alt document . Totodata am verificat si toate CMR - urile care au stampila clientului si toate notele de livrare (Delivery note) care contin numarul de factura la care se refera transportul de bunuri. Fiind vorba de livrare de marfa in afara tarii adica in Italia si Spania, consideram ca conform principiilor fiscale nu se datoreaza TVA pentru aceste tranzactii. In opinia noastra desi s-au emis facturi in 2003-2006 tranzactia (transportul bunurilor) se desfasoara pe perioada 2007-2008. Astfel , chiar daca nu au expediate marfurile in Italia si Spania in anul 2004, transportarea acesteia in anul 2007-2008 in Spania si Italia reprezinta o continuare a aceleiasi tranzactii si nu o operatiune diferita.

In fond indiferent de perioada 2003-2006 sau 2007-2008, operatiunea luata ca intreg era scutita . Asa cum reiese si din documentele atasate tranzactia in sine a avut ca finalitate expedierea bunurilor , este inechitabil din punct de vedere al principiilor fiscale sa se datoreze TVA pentru aceasta tranzactie”

Pentru **justificarea scutirii de TVA in suma de lei** societatea a prezentat :

- Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A S.A (..... Spania , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;

- Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A... Italia , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;

- CMR si notele de livrare cu data intocmirii in luna decembrie 2007

Pentru **justificarea scutirii de TVA in suma de lei** societatea a prezentat :

- Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Spania , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;

- facturile externe si facturile fiscale mentionate in Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Italia , emise in perioada martie 2003-august 2005, facturi emise fara TVA ;

- CMR si notele de livrare cu data intocmirii in luna februarie 2008;

Pentru **justificarea scutirii de TVA in suma delei** societatea a prezentat : --

Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A..... Italia , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;

-- Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Italia , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;

- Situatiile facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Spania , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;

--- Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Italia , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de lei ;
-Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Spania , care cuprinde : nr si data facturii fiscale, valoarea si TVA aferenta in suma totala de... lei;
-facturile externe si facturile fiscale mentionate in :
Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Italia , emise in perioada mai 2003-octombrie 2005, facturi emise fara TVA ;
Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A.... Italia , emise in perioada septembrie 2003- iulie 2005, facturi emise fara TVA;
Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A..... Spania , emise in perioada noiembrie 2004-septembrie 2005, facturi emise fara TVA;
Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A..... Spania , emise in perioada mai 2005-aprilie 2006, facturi emise fara TVA;
Situatiia facturilor de pregatire de fabricatie efectuate pentru A Spania , emise in perioada noiembrie 2004- decembrie 2006, facturi emise fara TVA;
- CMR si notele de livrare cu data intocmirii in luna februarie 2008; aprilie 2008; noiembrie 2008.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca pentru TVA in suma de lei , societatea a initiat in perioada septembrie 2002-februarie 2004 operatiuni de export prin emiterea de facturi externe si facturi fiscale .La data respectiva societatea nu detinea documentele justificarii scutirii de TVA in conformitate cu prevederile art. 27 alin (2) si (3) din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , pentru 2003, respectiv a prevederilor art. 2 , alin (2) si (3) din O.M.F.P. Nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiuni legate de traficul international de bunuri, prevazut la art 143 alin (1) si art. 144 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Ulterior in luna decembrie 2007, societatea a intrat in posesia CMR iar societatea a stornat in luna octombrie 2008 TVA colectata in suma de lei pe considerentul realizarii livrarii de marfa in Italia si Spania in conditiile in care livrarea la extern in tarile comunitare este considerata livrare intracomunitara si regimul justificarii scutirii de TVA se modificase , ne mai fiind necesara declaratia vamala de export

Referitor la TVA in suma de lei echipa de inspectie fiscala a stabilit ca societatea a initiat in perioada martie 2003- august 2005 operatiuni de export prin emiterea de facturi externe si facturi fiscale .La data respectiva societatea nu detinea documentele justificarii scutirii de TVA in conformitate cu prevederile art. 27 alin (2) si (3) din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , pentru perioada 2003, respectiv a prevederilor art. 2 , alin (2) si (3) din O.M.F.P. Nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiuni legate de traficul international de bunuri, prevazut la art 143 alin (1) si art. 144 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Ulterior in luna februarie 2008, societatea a intrat in posesia iar societatea a stornat in luna noiembrie 2008 TVA colectata in suma de lei pe considerentul

realizarii livrării de marfa în Italia și Spania în condițiile în care livrarea la extern în țările comunitare este considerată livrare intracomunitară și regimul justificării scutirii de TVA se modificase , ne mai fiind necesară declarația vamală de export

Referitor la TVA în suma de lei echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea a inițiat în perioada mai 2003- decembrie 2006 operațiuni de export prin emiterea de facturi externe și facturi fiscale .La data respectivă societatea nu deținea documentele justificării scutirii de TVA în conformitate cu prevederile art. 27 alin (2) și (3) din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată , pentru perioada 2003, respectiv a prevederilor art. 2 , alin (2) și (3) din O.M.F.P. Nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiuni legate de traficul internațional de bunuri, prevăzut la art 143 alin (1) și art. 144 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Ulterior în luna februarie 2008, aprilie 2008; noiembrie 2008 societatea a intrat în posesia CMR iar societatea a stornat în luna decembrie 2008 TVA colectată în suma de lei pe considerentul realizării livrării de marfa în Italia și Spania în condițiile în care livrarea la extern în țările comunitare este considerată livrare intracomunitară și regimul justificării scutirii de TVA se modificase , ne mai fiind necesară declarația vamală de export

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că , în conformitate cu principiul de drept tempus regit actum , legea aplicabilă tranzacțiilor este cea în vigoare la data la care s-au inițiat tranzacțiile , în speta tranzacțiile care au fost inițiate înainte de data aderării , 01.01.2007 , trebuie justificate cu documentele solicitate de legea în vigoare la acel moment , deci societatea avea obligație prezentării declarației vamale de export , document care nu a fost prezentat de societate.

De asemenea echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile OMFP nr. 1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin (1) lit a)- i) art. 143 alin (2) și art. 144¹ din Legea 571/571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr. 2.222/2006, art. 1, care reglementează situația în care societatea nu deține documentele necesare justificării scutirii de TVA la momentul facturării , iar inspecția fiscală pentru acea perioadă a fost realizată.

Ca urmare , echipa de inspecție fiscală a apreciat că societatea , în situația în care deținea documentele de justificare a scutirii de TVA avea dreptul să solicite reverificarea perioadei fiscale supusă inspecției în care au fost emise facturile, în vederea aplicării scutirii de TVA și nu a storna TVA colectată aferentă operațiunilor în cauză , a caror scutire de taxă pe valoarea adăugată nu a fost justificată în timpul inspecției fiscale realizate anterior. Organul de inspecție fiscală precizează că nu a reverificat perioada fiscală în care au fost emise facturile externe și nici dacă TVA aferentă operațiunilor de export nejustificate a fost înregistrată.

Fata de cele prezentate suma de lei s-a constituit ca diferență de TVA stabilită suplimentar , suma pentru care , conform prevederilor art. 119 și 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată , cu modificările și completările

ulterioare ,s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

De asemenea , echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA suplimentar in suma de lei aferenta facturii nr..../21.12.2009, emisa de SC M SRL , reprezentand masa servita intrucat factura nu a fost inregistrata in contabilitate la cheltuieli de protocol , societatea calculind depasirea de 2% prevazuta de lege la deducerile limitate , fiind incalcate prevederile art. 145 alin (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.Aferent acestei sume s-au calculat dobanzi in suma de lei si penalitati aferente TVA in suma de lei .

III Avand in vedere constatarile organului de control, 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 DGFP, prin Biroul de solutionare contestatii se poate pronunta asupra TVA colectata suplimentar in suma de lei aferenta facturilor de avans pentru operatiuni scutite emise in anul 2003 -2006 pentru care livrarea bunurilor s-a efectuat in perioada 2007-2008, in conditiile in care organul de inspectie fiscala precizeaza ca nu a reverifycat perioada fiscala in care au fost emise facturile externe si nici daca TVA colectata aferenta facturilor de incasare avans a fost inregistrata.

In fapt organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea a initiat operatiuni de export prin emiterea de facturi fiscale si facturi externe in anii 2003- 2006 , operatiuni care erau scutite , cu drept de deducere .

De asemenea s-a constatat ca livrarea de marfa s-a efectuat in perioada 2007-2008 cand operatiunea de livrare de marfa in tarile UE reprezinta o livrare intracomunitara.

Petenta anexeaza la contestatie copiile facturilor fiscale emise in perioada 2003-2006 de unde se retine ca acestea reprezinta **incasare in avans pentru pregatire fabricatie.**

Urmare adresei nr..../01.06.2011 emisa de DGFP Biroul de solutionare contestatii , prin adresa .../09.06.2011 inregistrata la noi sub nr./10.06.2011 si adresa/29.06.2011, inregistrata la noi sub nr./30.06.2011 , societatea a depus copia contractului incheiat cu A..... Italia nr...../99-01si a contractului incheiat cu A.... precum si actele aditionale ulterioare , traduse de traducator autorizat.

Din documentele anexate la dosarul contestatiei se retine ca X s-a angajat sa produca atat ansambluri de scule pentru turnare sub presiune (matrite , stante , etc) pentru prelucrarea sau fabricarea produselor solicitate de clientii externi denumite in contracte “ scule “ cat si motoare electice standard, motoare speciale si seturi de motoare electice , denumite in contract” produse “. Conform contractelor si aditionalelor aferente plata acestor ansambluri de scule se va efectua : 50% la 10 zile de la semnarea contractelor si 50% la 10 zile (data vamuirii la extern) dupa primirea primului lot de motoare. De asemenea prin contract se stabileste ca **SC X SA va pastra sculele pe durata contractelor urmand sa le returneze imediat catre A.... Italia sau A..... S.A la cererea acestora.**

Conform pct. 12 -Garantie din contract , incheiat de petenta cu A.... rezulta ca X SC angajeaza sa garanteze sculele pentru cel putin 150.000 forjari prin presare .

Petenta a regularizat prin decont de TVA inregistrat la Directia de Administrare Mari Contribuabili , in lunile octombrie , noiembrie si decembrie 2008, TVA colectat la data incasarii in avans a contravalorii sculelor folosite la pregatirea fabricatiei de motoare prin stornarea acesteia la data primirii documentelor care atesta livrarea sculelor catre A... Italia si A... Spania .

In speta sunt aplicabile prevederile art 134¹ alin (1) si art 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , aplicabile pentru perioada 2007-2008 , care precizeaza .

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. **Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;***

De asemenea art. 140 alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , modificata cu completarile ulterioare , precizeaza :

“(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus si prevederile contractelor prezentate la dosarul cauzei , intrucat petenta a realizat in perioada 2007-2008 o livrare de scule (matrite , stante) folosite la pregatirea fabricatiei de motoare electrice la comanda clientului A.... Italia si A..... Spania , se retine ca exigibilitatea taxei intervine la data livrarii bunurilor iar scutirea se justifica cu documentele solicitate de prevederile in vigoare la data livrarii sculelor cand operatiunea de livrare de marfa in tarile UE reprezinta o livrare intracomunitara.

In fapt , echipa de inspectie fiscala a apreciat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../28.03.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr./28.03.2011 ca societatea , **in situatia in care detinea documentele de justificare a scutirii de TVA avea dreptul sa solicite reverificarea perioadei fiscale supusa inspectiei in care au fost emise facturile, in vederea aplicarii scutirii de TVA** si nu a storna TVA colectata aferenta operatiunilor in cauza , a caror scutire de taxa pe valoarea adugata nu a fost justificata in timpul inspectiei fiscale realizate anterior. Organul de inspectie fiscala precizeaza ca nu a reverificat perioada fiscala in care au fost emise facturile externe si nici daca TVA aferenta operatiunilor de export nejustificate a fost inregistrata.

In drept, art.105 alin.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“ART. 105

Reguli privind inspectia fiscală

(1) Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

.....
(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin exceptie, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale si până la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influentează rezultatele acestora.”

Totodata, pct.102.1 si 102.4 lit.d) din H.G. Nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.102 din O.G. nr.92/2003, devenit in forma republicata, in anul 2007, art.105, precizeaza:

“Norme metodologice:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de probă si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:

.....
d) informatii obtinute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

In ceea ce priveste procedura de reverificare, pct.102.6 din H.G. Nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. Nr.92/2003, precizeaza:

“102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui **referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspectie fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspectie fiscală.**”

Prin adresa nr../2009, organul de soluționare din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov a solicitat Direcției Generale Legislație și Proceduri Fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice punctul de vedere ca direcție de specialitate, într-o speta similară

Prin adresa nr.... din 23.02.2009 înregistrată la D.G.F.P ... sub nr...../03.03.2009, Direcția Generală Legislație și Proceduri Fiscale din cadrul M.F.P precizează:

“..... organul fiscal, putea să decidă reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data închiderii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, au apărut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care au influențat rezultatele acestora.

Intra-devar, art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu instituie în sarcina organului fiscal obligația de reverificare a unei perioade, ci îi conferă acestuia vocația de a decide în anumite condiții. Dar, caracterul facultativ și nu obligatoriu al reverificării unei anumite perioade, trebuie să fie interpretat prin prisma principiului exercitării de către organul fiscal a dreptului de apreciere instituit prin art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia acesta este îndreptățit să aprecieze, în limita atribuțiilor și competențelor ce îi revin, asupra relevanței stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, dar și a principiului rolului activ instituit prin art.7 din același act normativ, inclusiv în ceea ce privește determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului (alin.(2) al art.7).

Mai mult, și prin art.1 alin.(6) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2003, cu modificările ulterioare, se prevede că:

(6) Dacă inspectia fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente **reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.”**

Fata de cele arătate mai sus, prin adresa nr.835156 din 23.02.2009 înregistrată la D.G.F.P sub nr...../03.03.2009, Direcția Generală Legislație și Proceduri Fiscale din cadrul M.F.P, concluzionează:

“... Situatia reglementata la alin.(6) al Art.1 din Anexa 1 la Ordinul ministrului finantelor publice nr.2222/2006, cu modificarile ulterioare, in vigoare la data inspectiei fiscale, reprezinta un caz special in care conducatorul inspectiei fiscale competente trebuie sa decida reverificarea unei perioade fiscale ce a facut obiectul inspectiei fiscale. Pentru luarea deciziei, organul de inspectie trebuie sa se bazeze nu numai pe elementele de fapt, respectiv datele suplimentare necunoscute inspectorilor la data efectuarii verificarii, elemente care, in cazul reglementat prin Ordinul ministrului finantelor nr.2222/2006, cu modificarile ulterioare, sunt prezumate, dar si pe principiile reglementate de Codul de procedura fiscala, enuntate mai sus.”

Analizand documentele depuse la dosarul cauzei se constata ca organul de inspectie fiscala nu a facut o analiza completa a TVA in suma lei in scris de petenta la randul regularizari din :

- decontul de TVA luna X 2008 suma de lei ;
- decontul de TVA luna XI 2008 suma de lei ;
- decontul de TVA luna XII 2008 suma de lei .

. Organul de inspectie fiscala precizeaza ca nu a reverificat perioada fiscala in care au fost emise facturile externe si nici daca TVA aferenta operatiunilor de export nejustificate a fost inregistrata

Astfel, se retine ca in speta sunt incidente prevederile art.213 alin.1) din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:“(1) *In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.*”

Art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala prevede:

”Art.6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”.

Prin urmare organele de solutionare contestatii nu se pot pronunta asupra TVA in suma de lei si accesoriilor aferente .

Fata de cele precizate mai sus organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta pe fondul cauzei motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:“(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 in vedere considerentele deciziei de solutionare.*”

Avand in vedere cele specificate mai sus si dispozitiile Ordinului ministrului finantelor publice nr.2222/2006, cu modificarile ulterioare in vigoare la data livrarii bunurilor, dispozitiile art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, a art.6, 7, 105 si

216 din O.G. nr.92 privind Codul de procedura fiscala, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../28.03.2011 si Raportul de inspectie obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA colectata suplimentar in suma de lei ; majorari de intarziere aferente TVA in suma de si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei

Organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa, urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta si de cele precizate in prezenta decizie.

2. Referitor la TVA suplimentar in suma de lei aferenta facturii nr. .../21.12.2009, emisa de SC M SRL , reprezentand masa servita, dobanzi in suma de lei si penalitati aferente TVA in suma de lei .

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca DGFP prin Biroul de solutionare contestatii poate solutiona pe fond contestatia in conditiile in care contestatarul nu a precizat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia pentru TVA suplimentar in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei .

In drept art 206 alin (1) si (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata precizeaza :

“ART. 206

Forma si continutul contestatiei

(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

Totodata pct. 2.4 si 2.5, anexa I, din Ordinul 519 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata precizeaza:

"2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Intrucat contestatorul nu a precizat motivele de fapt si de drept in sustinerea contestatiei pentru TVA in suma 639 lei si acesorii aferente in suma de 255 lei iar *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv sunt aplicabile* prevederile art. 206 alin(1) litc) si d) mai sus enuntate coroborate cu prevederile art. 217 alin (1) si pct. 12.1b litb) din Ordinul MFP 519 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata care specifica

“ART. 217

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

Pe cale de consecință intrucat petentul nu a prezentat argumentele de fapt si de drept in sustinerea contestatiei pentru TVA suplimentar in suma de ... lei aferenta facturii nr. .../21.12.2009 dobanzi in suma de ... lei si penalitati aferente TVA in suma de ... lei urmeaza a se respinge contestatia pentru neindeplinirea conditiilor procedurale , respectiv ca nemotivata .

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 216 din O.G. 92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala se :

DECIDE

1. Desfiintarea Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../28.03.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../28.03.2011 cu privire la TVA colectata suplimentar in suma de lei ; majorari de intarziere aferente TVA in suma de..... si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei urmand ca organele competente sa procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in decizie.

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei aferenta facturii nr. .../21.12.2009 dobanzi in suma de ... lei si penalitati aferente TVA in suma de... lei .

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la instanta competenta conform prevederilor de Legii 554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,