

DECIZIA NR. 5
din 21.02.2008

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala, privind soluționarea contestației depusă de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala, în raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere prin care din suma solicitată la rambursare de s-a aprobat la rambursare TVA în valoare de ... lei și s-a respins la rambursare TVA în suma de... lei.

Suma contestată se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar asupra bunurilor lipsa în gestiune
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar asupra facturilor reprezentând livrări intracomunitare de marfuri

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, după cum precizează și organul de inspectie fiscal în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206 și 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulate de către SC X.

I. SC X formulează contestație împotriva raportului de inspectie fiscală și Deciziei de impunere prin care organul fiscal a respins la rambursare TVA, motivând astfel:

Referitor la TVA colectată suplimentar de către organul de inspectie fiscală, contribuabila susține faptul că, prin factura fiscală a stornat marfa înscrisă în factura fiscală, deoarece aceasta a fost furată împreună cu camionul care o transporta.

Petenta precizează că, în condițiile în care aceste bunuri de natura stocurilor nu mai există fizic, fiind lipsa în gestiune, operațiunea este asimilată unei livrări potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

În susținere, contribuabila menționează faptul că, dacă bunurile furate ar fi fost asigurate, pentru despăgubirile încasate de la societatea de asigurări nu ar fi fost obligată să colecteze TVA, dar își păstrează dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit art.145 alin.(3) din Codul Fiscal.

În aceste condiții contribuabila solicită admiterea contestației pentru TVA aferentă marfurilor furate din gestiune și anularea deciziei de impunere pentru această sumă.

Referitor la TVA colectată suplimentar asupra facturilor reprezentând livrări intracomunitare de marfuri care nu îndeplinesc condițiile de scutire, petenta susține că au fost respectate dispozițiile art.156 alin.(1) și (3) din Codul fiscal.

Contribuabila susține că a prezentat validarea înregistrării cumpărătorului în scopuri de TVA în alt stat membru și confirmarea de primire a marfii de către celălalt stat, solicitând astfel admiterea contestației TVA colectată suplimentar de către organul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere organul de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala, din suma solicitată la

rambursare de ... lei s-a aprobat la rambursare TVA in valoare de ... lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de lei.

Prin raportul de inspectie fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in valoare de ... lei prin considerarea ca nedeductibila fiscal a TVA in valoare de ... lei si colectarea suplimentara a TVA in valoare de lei.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta in luna decembrie 2006 a emis si inregistrat in evidentele contabile factura fiscala.

De asemenea, in data de 27.12.2006, contribuabila a stornat factura de mai sus prin factura fiscala, motivand ca marfa inscrisa in factura de mai sus nu a mai fost livrata clientului deoarece marfa si camionul au fost furate si s-a facut plangere la politie.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta marfurilor furate, luand in considerare pretul de achizitie a marfurilor, conform listelor de inventariere la 31.12.2006.

Potrivit prevederilor art.128 alin.(1) si (3), art.137 si 140 din Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a colectat TVA suplimentar aferenta marfutilor lipsa in gestiune.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie-septembrie 2007, contribuabila a efectuat livrari intracomunitare de bunuri comunitate.

Urmare a verificarii documentelor de justificare a scutirii de TVA prevazute de art.10 alin.(1) din OMF nr.2222/2006 , organele de inspectie fiscala au constatat ca pe facturile reprezentand livrari intracomunitare, nu s-a mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru, astfel nefiind indeplinite conditiile de acordare a scutirii de TVA.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra sumei reprezentand contravaloarea marfii inscrisa in facturile mai sus mentionate, potrivit prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.10.2006-30.10.2007.

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA din luna septembrie 2007, cu opțiune de rambursare a sumei negative, inregistrat la A.F.P.Rasnov .

1.Referitor la TVA colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de catre societate, precizam:

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca SC X datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar prin Decizia de impunere.

In fapt, urmare a verificarilor efectuate s-a constatat ca in luna decembrie 2006 contribuabila a emis factura fiscala catre clientul din Italia.

Totodata, in data de 27.12.2006 cu factura fiscala, contribuabila storneaza suma inscrisa in factura fiscala, motivand ca in data de 31.12.2006 a fost furat camionul cu marfa.

Din Nota explicativa, data de catre administratorul societatii, in fata organelor de inspectie fiscala, rezulta ca marfa nu s-a mai livrat catre cumparatorul de Italia deoarece marfa impreuna cu camionul s-a furat si s-a facut plangere la Politie.

Totodata, contestatara a inventariat marfa furata, conform listelor de inventar existente in copie la dosarul cauzei iar din procesul verbal din data de 03.01.2007 privind rezultatele inventarierii la 31.12.2006 rezulta ca marfurile furate sunt in valoare de ...lei, ca acestea erau asigurate si urmare a rezultatelor investigatiilor politiei se va stabili caracterul lipsurilor in gestiune (imputabile sau neimputabile).

Organele de inspectie fiscala, prin raportul de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA aferenta bunurilor furate, considerandu-le ca fiind lipsa in gestiune, la pretul de achizitie a acestora.

In contestatia formulata SC X precizeaza ca, in conditiile in care aceste bunuri de natura stocurilor nu mai exista fizic, fiind lipsa in gestiune, operatiunea este asimilata unei livrari potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal si trebuie colectata TVA.

Contribuabila precizeaza, de asemenea ca, pentru despagubirile incasate de la societatea de asigurari nu ar fi fost obligata sa colecteze TVA, dar isi pastra dreptul de deducere exercitat initial, potrivit art.145 alin.(3) din Codul Fiscal, solicitand totodata admiterea contestatiei pentru suma reprezentand TVA aferenta marfurilor furate din gestiune si anulara deciziei de impunere pentru acesta suma.

In drept pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(1), (3) si (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin.

(1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate sunt considerate livrari de bunuri si efectuate cu plata, bunurile constatate lipsa in gestiune cu exceptia celor prevazute la alin. (9) lit. a) si c) din Codul fiscal si anume bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale, ceea ce nu este cazul precum si cele distruse ca urmare a altor cauze de forta majora.

In ceea ce priveste notiunea de forta majora, specialisti in doctrina juridica au concluzionat ca forta majora este o imprejurare de origine externa cu caracter exceptional, absolut imprezvizibila si inevitabila, iar cauza in speta nu se incadreaza in aceasta categorie.

In vederea solutionarii cauzei, prin adresa, D.G.F.P.Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a solicitat petentei prezentarea de documente din care sa rezulte constatarea furtului.

Prin adresa petenta invoca prevederile art.41 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Argumentele petentei nu pot fi luate in considerare in solutionarea contestatiei intrucat art.41 este dat in aplicarea prevederilor art.21 alin.(4) din Codul fiscal, Titlu II, care reglementeaza impozitul pe profit, iar regimul fiscal al TVA este reglementat de Titlu VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P.Brasov, SC X a depus la dosarul cauzei copii ale Dovezilor emise de catre Inspectoratul de Politie al jud.Brasov- Serviciul de Investigatii Criminale din care rezulta ca " administratorul societatii a depus in data de 02.01.2007 o reclamatie privind furtul autoutilitarei marca Mercedes Benz, cu numarul de inmatriculare, care conform declaratiei partii vatamate era incarcata cu mobilier vechi.

Din adresa de mai sus rezulta ca autoutilitara apartinea SC X, furtul a fost savarsit pe raza localitatii din jud.Brasov pe perioada 30.12.2006-02.01.2007 iar in data de 16.01.2007 a **fost gasita autoutilitara fara incarcatura**, pe raza mun.Brasov si pana in prezent nu s-au identificat autorii furtului.

Documentele prezentate nu reprezinta o dovada a constatarii furtului de catre organele de politie .Aceasta evidentiaza doar faptul ca furtul a avut loc in perioada 30.12.2006-02.01.2007, pe raza jud.Brasov(unde societatea isi are sediul social), data furtului nefiind precizata cu exactitate, iar valoarea bunurilor a fost declarata pe proprie raspundere de catre administratorul societatii.

Contestatarul a depus la dosarul cauzei si o copie a politiei de asigurare, emisa de catre Societatea de Asigurare, dar nu a depus documente din care sa rezulte ca s-a incasat polita de asigurare.

Contestatarul precizeaza faptul ca, societatile care s-au asigurat pentru astfel de situatii **si incaseaza despagubirile de la societatile de asigurare**, nu sunt obligate sa colecteze TVA, dar nu prezinta documente din care sa rezulte ca a fost incasata aceasta polita de asigurare.

De asemenea, din raportul de inspectie fiscala si evidenta contabila rezulta ca societatea nu a incasat polita de asigurare de la societatea de asigurare.

Sustinerile petentei privind acordarea dreptului de deducere prin achizitia marfurilor sunt nerelevante intrucat in speta nu a fost anulat dreptul de deducere ci a fost colectata TVA aferenta lipsurilor in gestiune pentru care nu s-a facut dovada constatarii furtului de catre organele de politie si a incasarii despagubirii urmare a acceptarii de catre societatea de asigurare a acestei dovezi.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in mod legal, au aplicat prevederile art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, considerand bunurile furate ca fiind lipsa in gestiune in conditiile in care acestea sunt neimputabile si nu s-a incasat nici polita de asigurare de la societatea de asigurare intrucat nu s-a facut dovada furtului.

Organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat TVA aferenta pretului de achizitie a bunurilor, respectiv la nivelul TVA deductibila justificata cu documentele de achizitie a marfii, potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme.”

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, conform cărora bunurile constatate lipsa în gestiune și neimputabile sunt operațiuni impozabile fiind considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, cu excepțiile prevăzute de lege în care societatea nu se încadrează se constată că SC X datorează bugetului de stat TVA aferentă bunurile constatate lipsa în gestiune, stabilită suplimentar de către organelor de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, motiv pentru care contestația societății va fi respinsă ca neintemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește TVA colectată suplimentar asupra livrărilor intracomunitare, contestată de către petenta, **cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov-Biroul de soluționare a contestațiilor, este dacă SC X datorează bugetului de stat TVA colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală asupra marfurilor livrate comunitate în condițiile în care pe facturile emise nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului, conform dispozițiilor imperative ale art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.**

În fapt, în cursul anului 2007, SC X a efectuat livrări intracomunitare de bunuri vechi reparate sau restaurate, conform facturilor existente în copie la dosarul cauzei.

Urmare a verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări în condițiile în care pe facturile mai sus enumerate nu a fost înscris, la rubrica cumpărător, codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorilor din Italia, atribuit de către autoritățile fiscale din această țară.

În aceste condiții organelor de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri menționate în facturile care nu au înscris un cod valabil în scopuri de TVA al cumpărătorului din alt stat, nefiind îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În contestația formulată contestatara susține că nu datorează bugetului de stat TVA colectată suplimentar asupra facturilor reprezentând livrări intracomunitare de marfuri, deoarece au fost respectate dispozițiile art.156 alin.(1) și (3) din Codul fiscal.

În drept, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.64 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.10 alin.(1) din OMF nr.2222/2006 privind aprobarea 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 nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.155 alin.(5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.143 din Legea nr.571/2003

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152²;

-pct.64 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

64. (1) În sensul art. 152² alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate "ca atare" sau în urma unor reparații. Bunurile second-hand includ de asemenea și obiectele vechi care sunt executate din metale prețioase și pietre prețioase sau semiprețioase, cum ar fi bijuteriile (clasice și fantezie, obiectele de aurărie și argintărie și toate celelalte obiecte vechi, inclusiv uneltele, integral sau parțial formate din aur, argint, platină, pietre prețioase și/sau perle, indiferent de gradul de puritate a metalelor și pietrelor prețioase).

(2) Nu sunt considerate bunuri second-hand în sensul art. 152² alin. (1) lit. d) din Codul fiscal:

f) Bunuri vechi reparate sau restaurate astfel încât nu se pot deosebi de bunuri noi similare;

-art.10 alin.(1) din OMF nr.2222/2006

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

-art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

“a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;[...]

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);”

Din prevederile legale mentionate mai sus se retine faptul ca, sunt scutite de taxa livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana impozabila din alt stat membru, care comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din acel stat. Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri justifica cu factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru.

Din documentele prezentate in sustinere la dosarul cauzei rezulta ca petenta nu a mentionat pe facturile reprezentand livrari intracomunitare de bunuri catre clientul din Italia, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru dar legea prevede in mod expres ca pentru a beneficia de scutire, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, factura trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifica cumparatorul în celalalt stat membru.

Prin adresa, contestatara depune la dosarul cauzei copiile facturilor reprezentand livrarile intracomunitare de bunuri **fara a avea inscris la rubrica cumparator, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru**, copii scrisori de transport international (CMR) si o adresa in care se specifica codul de inregistrate in scopuri de TVA .

Documentele depuse in sustinere nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei intrucat furnizorul nu poate beneficia de scutire cu drept de deducere a TVA aferenta marfurilor livrate in alt stat membru, respectiv Italia, potrivit prevederilor art.143 din Codul fiscal in baza unei adrese atasata la factura reprezentand livrare intracomunitara de bunuri deoarece aceasta nu reprezinta document justificativ de acordare a scutirii cu drept de deducere a TVA.

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta si documentele existente in copie la dosarul cauzei urmeaza a se mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala din Decizia si a se respinge ca neintemeiata contestatia petentei pentru suma reprezentand TVA colectata suplimentar asupra facturilor reprezentand livrari intracomunitare de marfuri, care nu contin toate informatiile obligatorii pentru a beneficia de scutire de TVA cu drept de deducere, respectiv codul valabil de inregistrare in scopuri de TVA a cumparatorilor, atribuit de catre autoritatile fiscale din Italia.

Pentru considerentele arătate în condeciziei și în temeiul art.128 alin.(1), (3) si (9), art.137, art.143 alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile art.10 alin.(1) din OMF nr.2222/2006 privind aprobarea 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si art 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata se

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata ca catre SC X, inregistrata la D.G.F.P.Brasov, pentru suma reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Braşov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.