

DECIZIE NR. 467/159/04.09.2006

I. Prin contestația formulată de S.C. X S.R.L. și depusă la D.G.F.P. sub nr. (...)/07.08.2006 împotriva Deciziei de Impunere nr. (...)/28.06.2006 ce a fost comunicată prin poștă la data de 08.07.2006 împreună cu Raportul privind rezultatul inspecției fiscale înregistrat cu nr. (...)/27.06.2006 încheiat de către inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P. – Activitatea de Inspecție Fiscală, se solicită:

1. anularea parțială a Deciziei de Impunere nr. (...)/28.06.2006 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice, Activitatea de Inspecție Fiscală;

2. anularea parțială a Raportului de Inspecție fiscală înregistrat sub nr. (...)/27.06.2006;

3. anularea dispoziției nr. (...)/27.06.2006 prin care s-a dispus aducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse în Raportul de inspecție fiscală;

4. rambursarea de T.V.A. în valoare de (...) RON care este aferentă facturilor înscrise în Anexa 3, în cuantum total de (...) RON, precum și facturii fiscale nr. (...)/30.12.2005 în valoare de (...) RON din care TVA de (...) RON

În susținerea contestației petenta formulează următoarele argumente:

În fapt:

Urmare a solicitării societății de a i se rambursa TVA în cuantum de (...) RON, aferent lunii decembrie 2005, conform datelor înscrise în decontul de TVA nr. (...)/25.05.2006, societatea a fost supusă unui control fiscal, efectuat de către inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P. - Structura de Administrare Fiscală Activitatea de Control Fiscal.

În urma acestui control, s-a dispus că suma de (...) RON reprezintă TVA cu drept de rambursare, suma de (...) RON reprezintă TVA nedeductibilă, iar suma de (...) RON reprezintă TVA colectată - diferență.

Inspectorii fiscali au apreciat ca suma de (...) RON reprezintă TVA nedeductibilă întrucât societatea a dedus TVA din documente care nu au completate toate datele de identificare ale clientului prevăzute pe factura fiscală, respectiv codul fiscal și sediul social. Conform dispozițiilor art. 155 pct. 8 "Factura fiscală trebuie să cuprindă în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;
- h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiuni taxabile".

Facturile nr. (...)/28.12.2005, (...)/27.12.2005, (...)/23.12.2005, (...)/19.12.2005, (...)/17.12.2005, (...)/16.12.2005, (...)/15.12.2005, (...)/15.12.2005, (...)/15.12.2005, (...)/14.12.2005, (...)/12.12.2005, (...)/07.12.2005, (...)/06.12.2005, (...)/05.12.2005, (...)/02.12.2005, (...)/27.12.2005, (...)/13.12.2005, (...)/12.12.2005,

(...)/17.12.2005, (...)/31.12.2005, respectă prevederile art. 155 alin. 8 lit. c, adică aveau înscrise atribuțiile fiscale și sediul cu excepția detaliilor privind sediul, fiind menționat însă județul și localitatea.

Se consideră că în această situație sunt îndeplinite pe deplin cerințele legale, persoana beneficiară a serviciilor prestate fiind individualizată și prin atribuțiile fiscale, astfel încât nu există riscul creării de confuzii și totodată pot fi efectuate verificări paralele și la aceste persoane, și ca atare nu există nici o rațiune pentru care se refuză rambursarea de TVA, aferentă acestor facturi.

Totodată inspectorii fiscali au refuzat deducerea sumei de (...) RON, aferenta facturii nr. (...)/30.12.2005, reținând faptul că subscrisa a dedus TVA din factura fiscală emisă de S.C. T SRL, reprezentând prestări servicii de transport și achiziție de beton, fără a avea la bază un contract încheiat cu furnizorul și fără a putea prezenta o situație de lucrări care să ateste locul punerii în operă a betonului. Se consideră că în mod greșit inspectorii au calificat că în speță este vorba de prestări servicii neținând cont că petenta se află în situația unei achiziții, iar conform legii nu e nevoie de un contract și de situație de lucrări care să ateste „locul punerii în operă a betonului”, întrucât punerea în operă a fost făcută în regie proprie. Ca atare, în această situație era suficientă pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată factura fiscală, care să fie completate conform dispozițiilor art. 155.

Potrivit dispozițiilor art. 145 alin (8) din Codul fiscal "*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

- pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4)". Astfel, petenta consideră că în mod greșit inspectorii au reținut că nu s-a putut face dovada utilizării achiziției în folosul operațiunilor taxabile. Or această achiziție a fost efectuată în scopul reparării unor structuri din beton din spațiul de lucru al agentului economic.

Un alt aspect pe care îl contestă societatea, vizează constatările inspectorilor fiscali înscrise în punctul 3.1.3 din RIF intitulat „Analiza TVA colectată”, referitor la factura externă nr. (...)/02.12.2005 în valoare de (...) Euro = (...) RON, pe care este înscrisă mențiunea „stornare diferențe facturi aferente lunilor iunie - noiembrie 2005”.

Cu privire la această factură se evidențiază faptul că societatea produce în baza contractului de prelucrare în lohn nr. (...)/05.11.2005 încheiat între SC X SRL și S.C. C S.R.L. scaune metalice, părți de scaune metalice și mobilier metalic pentru locuințe și instituții. Prin anexa nr. (...)/20.05.2006 societatea împreună cu beneficiarul I, precum și SC C S.R.L. și I au convenit reducerea prețului cu 1 Euro/buc. la articolul G W cod (...). Acest lucru a fost omis de către departamentul import-export al societății noastre, fiind descoperit în 02.12.2005 când prin factura (...)/02.12.2005 s-a rectificat situația existentă prin stornarea diferenței către SC C S.R.L. Se anexează la contestație în copie contractul de prelucrare în lohn nr. (...) din 05.11.2001, factura (...)/02.12.2005 și anexa (...) din 20.05.2005 la contractul lohn și facturile de export din perioada 01.06.2005 - 30.11.2005.

Astfel, agentul economic consideră că în mod greșit s-a dispus că la stabilirea rezultatului exercițiului veniturilor impozabile se va lua în calcul suma de (...) RON, atâta vreme cât s-a făcut dovada existenței unei înțelegeri între părțile contractante în vederea diminuării prețului cu 1 Euro/bucata, sens în care s-a și procedat la stornarea facturilor care

cuprindeau prețul nediminuat. Prin această măsură inspectorii fiscali au intervenit în relațiile comerciale, încălcând prin aceasta principiul libertății contractuale.

Pentru aceste considerente se solicită:

- anularea parțială a Deciziei de Impunere nr. (...)/28.06.2006;
- anularea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. (...)/27.06.2006;
- anularea dispoziției nr. (...)/27.06.2006 prin care s-a dispus aducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse în Raportul de Inspecție Fiscală și rambursarea de T.V.A. în valoare de (...) RON, aferente facturilor arătate la Anexa (...), în cuantum total de (...) RON, precum și facturii fiscale nr. (...)/30.12.2005 în valoare de (...) RON din care TVA de (...) RON.

II. În urma verificării fiscale a societății s-a constatat că bunurile și serviciile aprovizionate sunt pentru nevoile firmei și sunt destinate realizării de operațiuni impozabile în conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La aceste constatări există și câteva excepții, după cum urmează:

- Societatea a dedus TVA din documente care nu au completate toate datele de identificare ale clientului prevăzute pe factura fiscală, respectiv codul fiscal și sediul social. Situația este prezentată în detaliu în Anexa nr. (...) la RIF.

În conformitate cu prevederile art. 155 alin.(8) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, factura fiscală trebuie să cuprindă în mod obligatoriu datele de identificare ale beneficiarului de bunuri și servicii.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA potrivit prevederilor art. 145 alin. (8) lit. a) din același act normativ, orice persoana impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu o factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin.(8) și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA. Astfel s-a stabilit TVA nedeductibilă în sumă de (...) lei.

- Societatea a dedus TVA din factura fiscală nr. (...)/21.12.2005 în valoare totală de (...) RON, din care TVA de (...) RON, care reprezintă achiziție tutun și țigări LM menthol. În conformitate cu prevederile art. 145(7) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de (...) RON reprezintă TVA nedeductibilă.

- Societatea a dedus TVA din factura fiscală emisă de SC T SRL reprezentând prestări de servicii de transport și achiziție de beton, fără a avea la bază un contract încheiat cu furnizorul și fără a putea prezenta o situație de lucrări care să ateste locul punerii în operă a betonului.

În speță este vorba de factura fiscală nr. 5(...)/30.12.2005 în valoare totală de (...) RON, din care TVA de (...) RON.

Întrucât societatea nu poate face dovada utilizării achiziției în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de (...) RON reprezintă TVA nedeductibilă.

Cât privește TVA colectată, în perioada verificată societatea a realizat venituri din fabricarea și comercializarea la export, în sistem lohn și parțial la intern, de produse de mobilier din metal: scaune și paturi cu cadru metalic.

Exportul de bunuri și servicii este scutit de TVA cu drept de deducere în conformitate cu prevederile art.143(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Justificarea scutirii de TVA cu drept de deducere se face, conform prevederilor OMF 1846/2003.

Din verificarea efectuată privind justificarea scutirii de TVA cu drept de deducere organul de control a constatat următoarele deficiențe:

- Societatea a emis factura externă nr. (...)/02.12.2005, înregistrată în jurnalul de vânzări al lunii decembrie 2005 la poziția numărul 8, în coloana numărul 6 "scutit cu drept de deducere" cu o valoare de (...) RON - Anexa nr. (...) la RIF.

Pentru această factură externă societatea nu a întocmit factura fiscală și nu poate prezenta declarația vamală de export. De precizat că pentru a beneficia de scutirea de TVA societatea trebuia să prezinte pentru justificarea efectuării exportului documentele de art.2(2) din OMF 1846/2003.

În timpul controlului a fost calculată TVA colectată aferentă acestei facturi în sumă de (...) RON întrucât nu a prezentat declarația vamală de export pentru aceste bunuri.

- Aceeași situație este și în cazul facturii externe nr. (...)/02.12.2005, înregistrată în jurnalul de vânzări al lunii decembrie 2005 la poziția numărul (...), în coloana numărul (...) "scutit cu drept de deducere" cu o valoare de (...) RON - Anexa nr. (...) la RIF.

Având în vedere actele normative mai sus menționate în timpul controlului s-a calculat TVA colectată în sumă de (...) RON.

- Societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări la poziția (...)/02.12.2005, pe coloana exporturi, în roșu, factura externă nr. (...)/02.12.2005 în valoare de (...) EUR = (...) RON, pe care apare mențiunea "stornare diferențe facturi aferente lunilor iunie-noiembrie 2005".

Organul de control a solicitat în timpul inspecției fiscale documente justificative din care să rezulte ce reprezintă aceasta stornare, cum a fost calculată, la ce facturi se referă. Societatea nu a reușit să prezinte documente justificative în acest caz.

Implicația fiscală este faptul că societatea a diminuat în mod nejustificat valoarea exporturilor realizate în luna decembrie 2005 și implicit a veniturilor impozabile cu suma de (...) RON.

III. Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată invocate de către contestator și de către organele de control, organul de soluționare a contestației reține:

1. În ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON

Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit că societatea nu a respectat prevederile art. 155 alin. 8 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru facturile fiscale de achiziții menționate în conținutul contestației formulată de agentul economic, stabilindu-se astfel în sarcina societății TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON. S-a avut în vedere nerespectarea prevederilor art. 145 alin. (8) lit. a) din Legea nr. 571/2003.

Organul de soluționare a contestației se pronunță asupra acestui capăt de cerere arătând:

- conform prevederilor art. 155 alin. 8 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare: „*Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:*

- 1) *seria și numărul facturii;*
- 2) *data emiterii facturii;*
- 3) *numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- 4) ***numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;***
- 5) *denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- 6) *prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;*
- 7) *cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale , după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu „taxare inversă”;*
- 8) *suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”*

De precizat că deficiențele analizate de organul de inspecție fiscală se referă la modul de respectare a prevederilor art. 155 alin. 8 lit. **d** din Legea nr. 571/2003, ori în cuprinsul contestației formulată de S.C. X S.R.L., petenta se referă la prevederile art. 155 alin 8 lit. **c**, aliniat care se referă la datele de identificare ale emitentului unei facturi fiscale, date la care organul de control nu constată deficiențe.

Din analiza datelor cuprinse în facturile fiscale în discuție (anexate contestației) se poate constata:

- facturile fiscale nr. (...)/28.12.2005, (...)/27.12.2005, (...)/23.12.2005, (...)/15.12.2005, nu prezintă codul de identificare fiscală al beneficiarului (S.C. X S.R.L.), iar adresa beneficiarului (petentei) este incompletă;

- facturile (...)/19.12.2005, (...)/17.12.2005, (...)/16.12.2005, (...)/15.12.2005, (...)/15.12.2005, (...)/14.12.2005, (...)/12.12.2005, (...)/07.12.2005, (...)/06.12.2005, (...)/05.12.2005, (...)/02.12.2005, (...)/27.12.2005, (...)/13.12.2005, (...)/12.12.2005, (...)/17.12.2005, (...)/31.12.2005, prezintă adresa beneficiarului (petentei) incompletă.

Având în vedere cele prezentate se face precizarea că agentul economic nu a respectat prevederile art. 145 alin. 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal conform căruia *„pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente: a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu **factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată...**”*, adică a prezentat organului de control documente justificative eronat completate în condițiile în care anterior înregistrării în contabilitate avea obligația verificării corectitudinii datelor astfel încât aceste documente să îndeplinească condițiile prevăzute de documentul justificativ de înregistrare în contabilitate și implicit, în speța de față, de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

În concluzie organul de inspecție fiscală a procedat în mod legal la stabilirea TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON.

2. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON

Cât privește suma de (...) RON, organele de control au constatat, conform raportului de inspecție fiscală, că pentru factura fiscală nr. (...) /30.12.2005 în valoare totală de (...) RON, reprezentând prestări de servicii de transport și achiziție de beton, societatea nu a prezentat un contract cu furnizorul și nu a prezentat o situație de lucrări care să ateste „locul punerii în operă a betonului”. Documentul justificativ în discuție prezintă adresa beneficiarului (petentei) incompletă.

Organul de soluționare a contestației se pronunță asupra acestui capăt de cerere arătând că sunt aplicabile prevederile pct. 48 din Normele Metodologice pentru aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal : „*Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

Deasemenea, din conținutul raportului de inspecție fiscală și din conținutul contestației, rezultă că agentul economic nu a justificat cu documente legale **destinația achizițiilor de bunuri** (respectiv a prestărilor de servicii) de la S.C. T S.R.L. înscrise în factura fiscală nr. (...) /30.12.2005. Mai mult **nu este justificată** cu nici un document legal **necesitatea efectuării unor asemenea cheltuieli.**

Drept consecință a acestor constatări, în condițiile nestabilirii destinației legale a acestor achiziții, respectiv prestări de servicii, organul investit cu soluționarea contestației consideră că acestea nu au justificare în cadrul specificului activității societății, chiar dacă petenta susține că lucrările sunt efectuate în regie proprie, prin urmare agentul economic nu a respectat prevederile art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

- art. 145 alin. 3: „*Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul sa deducă:*

- a) *taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o alta persoană impozabilă;.....”*

În concluzie organul de inspecție fiscală a procedat legal stabilind în sarcina S.C. X S.R.L. taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de (...) RON și ca atare pentru acest capăt de cerere contestația este neîntemeiată.

Deasemenea afirmația petentei conform căreia „această achiziție a fost efectuată în scopul reparării unor structuri din beton din spațiul nostru de lucru” nu a fost susținută cu documente noi (față de documentele prezentate organului de control) și din acest punct de vedere acest capăt de cerere se poate considera ca fiind nesusținut cu documente.

În ceea ce privește nelegalitatea și netemeinicia Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. (...) /27.06.2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală se precizează că în conformitate cu prevederile art. 179 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. nu este în măsură să se pronunțe cu privire la includerea în stabilirea rezultatului exercițiului financiar a veniturilor impozabile în sumă de

(...) RON. Pentru acest capăt de cerere organul competent de soluționare a contestației este așa cum prevede art. 179 alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

Având în vedere cele prezentate se va:

- respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON.
- respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în baza aprobării referatului nr. (...)/04.09.2006, precum și în temeiul prevederilor art. 180, art. 181 și art. 186 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se:

D E C I D E

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON.

2. respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA nedeductibilă în sumă de (...) RON

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării.