

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

DECIZIA NR. 64
din ... 2008

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. D S.A. Botosani**,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/.../2008

Directia Generala a Finantelor Publice Judeteană Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Serviciul de Inspectie Fiscala 2 al Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, prin adresa nr. IV/.../2008, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2008, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. D S.A. Botosani**.

Obiectul contestatiei il constituie plata la buget a sumei de ... lei reprezentand obligatii fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata (TVA), masura dispusa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani prin Decizia de impunere nr.../2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2008.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. D S.A. Botosani solicita anularea obligatiilor fiscale accesorii in suma de ... lei, sustinand ca tratamentul fiscal al acestor prestari de servicii se incadreaza in prevederile art. 134¹ alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in sensul ca serviciile efectuate de contestatoare sunt de natura prestarilor de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, (cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare), caz in care faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.

Contestatoarea sustine ca a indeplinit dispozitiile legale prevazute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru evidentierea si colectarea TVA, in sensul ca pentru prestarile de servicii executate si ramase in soldul contului 345 la finele lunilor octombrie-decembrie 2007 nu trebuia sa colecteze TVA in luna in care a inregistrat efectuarea prestarii, ci la momentul livrarii produselor prelucrate catre beneficiar pe baza avizului de expeditie confirmat si a facturii, prosusele ramase in stoc neavand prelucrarea finalizata conform procesului tehnologic sau nu au fost acceptate de beneficiar. Avand in vedere ca a facturat,

colectat si achitat TVA la finalizarea prestarii de servicii privind procesarea firelor, considerand ca acesta este momentul exigibilitatii TVA, si faptul ca nu inregistreaza TVA de plata neachitat la scadenta, contestatoarea considera ca nu datoreaza accesoriile aferente TVA in suma de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.../2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.../2008, organele de inspectie fiscala apartinand Serviciului de Inspectie Fiscala 2 al Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, au constatat ca desi pentru lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila prestarile de servicii efectuate in debitul contului 345 prin creditul contului 711, nu a colectat TVA in creditul contului 4427 decat pentru prestarile aferente produselor efectiv livrate.

De asemenea, s-a constatat ca la data 31.12.2007 contestatoarea a inregistrat in creditul contului 4428 suma de ... lei, reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii la pret de livrare nefacturate catre beneficiar, iar in data de 24.01.2008 societatea storneaza aceasta suma din creditul contului 4428, o inregistreaza in creditul contului 4427 si o plateste efectiv.

Fata de sustinerea contestatoarei ca a colectat TVA la data emiterii facturilor, organele de inspectie fiscala considera ca societatea trebuia sa emita lunar facturi fiscale si sa colecteze TVA pentru toate prestarile de servicii efectuate in lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2007 si nu in luna ianuarie 2008 la soldul contului 345 la pret de livrare de la data de 31.12.2007, asa cum eronat a procedat contestatoarea.

Astfel, pentru perioada 01.10.2007- 31.12.2007 organele fiscale au stabilit TVA colectata in suma de ... lei care constituie si TVA de plata, care a fost achitata la 24.01.2008, data pana la care organele de inspectie fiscala au calculat accesorii constand in majorari de intarziere aferente platii cu intarziere a TVA in suma de ... lei.

Prin referatul de inintare, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

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

Referitor la suma de 10.090 lei reprezentand accesorii aferente TVA.
D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca S.C. D S.A. datoreaza suma de ... lei reprezentand accesorii calculate de organele de inspectie fiscala pentru TVA colectata, stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala, in conditiile in care la finele perioadei supusa inspectiei fiscale societatea inregistreaza TVA de recuperat, iar din actul de control nu rezulta cu certitudine data exigibilitatii TVA pentru prestarile de servicii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.10.2007 - 31.08.2008.

In fapt, S.C. S.A. - in calitate de producator - a asigurat pentru S.C. L S.A. Botosani - in calitate de beneficiar - procesarea materiei prime constand in fire artificiale (poliester, vascoza, acrilice, amestecuri si fire din bumbac) puse

la dispozitie de catre acesta in conditiile prevazute de contractul de procesare nr. 1 din 04.12.2006, transportul fiind asigurat de beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in interiorul perioadei verificate, respectiv in lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2007, desi societatea a inregistrat in evidenta contabila prestarile de servicii efectuate in debitul contului 345 prin creditul contului 711, nu a colectat TVA in creditul contului 4427, societatea considerand ca produsele asupra carora s-au executat prestarile de servicii nu au fost efectiv finalizate si nu au putut fi livrate.

De asemenea, la data 31.12.2007 contestatoarea a inregistrat in creditul contului 4428 suma de ... lei reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii la pret de livrare nefacturate catre beneficiar, iar in luna ianuarie 2008 societatea storneaza aceasta suma din creditul contului 4428 si o inregistreaza in creditul contului 4427.

Fata de sustinerea contestatoarei ca a colectat TVA la data finalizarii prestarilor, a semnarii avizelor de expeditie si a emiterii facturilor, organele de inspectie fiscala considera ca societatea trebuia sa emita lunar facturi fiscale si sa colecteze TVA pentru toate prestarile de servicii inregistrate in contabilitate in lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2007 si nu in luna ianuarie 2008 la soldul contului 345 la pret de livrare de la data de 31.12.2007.

Se retine faptul ca in contractul de procesare nr... din ... 2006 nu sunt cuprinse prevederi referitoare la momentul facturarii prestarilor executate, deci implicit nu este stipulata nici obligatia facturarii lunare a prestarilor de servicii. Pentru perioada 01.10.2007-31.12.2007 organele fiscale au stabilit TVA colectata in suma de ... lei, care a fost achitata la 24.01.2008, data pana la care organele de inspectie fiscala au calculat accesorii constand in majorari de intarziere aferente platii cu intarziere a TVA in suma de ... lei.

Societatea considera ca tratamentul fiscal ce trebuia aplicat de organele de inspectie fiscala acestor prestari de servicii se incadreaza in prevederile art. 134¹ alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si anume: ***“pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.”***

De asemenea, contestatoarea sustine ca a indeplinit prevederile legale prevazute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru evidentierea si colectarea TVA, in sensul ca pentru prestarile de servicii executate si ramase in soldul contului 345 la finele lunilor octombrie-decembrie 2007 nu trebuia sa colecteze TVA in luna in care a inregistrat efectuarea prestarii, ci la momentul livrarii produselor prelucrate catre beneficiar pe baza avizului de expeditie confirmat si a facturii, produsele ramase in stoc neavand prelucrarea finalizata conform procesului tehnologic sau nu au fost acceptate de beneficiar.

In drept, conform art. 134² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal *exigibilitatea TVA pentru livrari de bunuri si prestari de servicii “intervine la data la care are loc faptul generator”*, iar conform art. 134¹ alin.(1) *faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii “intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor.”*

In temeiul acestor prevederi legale se retine ca exigibilitatea TVA intervine la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute de lege.

De asemenea, referitor la facturarea TVA, art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: *“persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa.”*

Luand in considerare faptul ca, in speta de fata partile nu au prevazut in mod expres in contractul de procesare nr. 1 din 04.12.2006 termene de facturare si de plata a prestarilor, se retine faptul ca in cauza se aplica regula generala privind data la care intervine exigibilitatea TVA pentru prestari de servicii in general potrivit principiului de drept “regula speciala deroga de la regula generala, iar regula generala nu deroga de la cea speciala” si pentru care obligatia facturarii intervine cu exceptia situatiilor prevazute expres de legiuitor, la finalizarea serviciului, respectiv, in speta in cauza la finalizarea serviciului de procesare care consta in predarea produselor procesate beneficiarului.

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod eronat au stabilit ca societatea avea obligatia sa intocmeasca lunar facturi fiscale pentru prestarile de servicii si sa inregistreze in contabilitate lunar veniturile si TVA colectata corespunzatoare fiecărei luni, intrucat contractul incheiat intre cele doua societati nu stipuleaza obligatia facturarii lunare a prestatiiilor, iar serviciile prestate erau in derulare.

Organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea lunara a TVA pe baza articolelor contabile din evidenta societatii (respectiv 345 - 711), fara a avea la baza documente justificative din care sa rezulte cu claritate data prestarii serviciilor. Ori conform normelor legale privind organizarea si conducerea contabilitatii si a normelor de aplicare a planului de conturi inregistrările sau articolele contabile nu constituie temei legal pentru inregistrarea in evidenta contabila a operatiunilor economice, ci dimpotriva o operatiune economica poate fi inregistrata in evidenta contabila numai pe baza de documente justificative legal intocmite si aprobate si cu respectarea legislatiei in materie.

Nu se retine in solutionarea contestatiei motivatia societatii ca desi prestarile de servicii au fost inregistrate valoric in evidenta contabila, acestea nu erau finalizate si confirmate de beneficiar, intrucat contestatoarea nu prezinta ca

dovezi in acest sens documente justificative si nici nu a inregistrat in contabilitate diferente de valoare privind finalizarea prestarilor de servicii.

Din analiza actelor normative enuntate mai sus rezulta ca faptul generator privind exigibilitatea TVA intervine la data prestarii serviciilor, iar obligatia de plata a creantei bugetare intervine la data de 25 a lunii urmatoare celei in care a fost creata obligatia fiscala, si numai daca aceste termene nu au fost respectate de contribuabil se calculeaza accesorii potrivit art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, ori aceste termene privind prestarea efectiva a serviciilor nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala astfel incat sa rezulte cu certitudine din raportul de inspectie fiscala. Consideram ca ar fi fost util un control incrucisat la S.C. L S.A. Botosani pentru a se constata data la care au fost receptionate si inregistrate in evidenta contabila prestarile de servicii executate de contestatoare.

Avand in vedere argumentele de fapt si de drept prezentate mai sus si faptul ca organele de inspectie fiscala au colectat lunar TVA pentru lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2007 fara a analiza data prestarii efective a serviciilor, se retine ca, pe baza deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala contestate, organul de solutionare a contestatiei nu poate determina cu claritate baza impozabila si TVA datorata de societate si in consecinta legalitatea datorarii accesoriiilor in suma de ... lei.

In drept, art. 216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca: "*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 strict considerentele deciziei de solutionare*" in conditiile prevazute de pct.12.6.-12.8. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/27.09.2005.

Fata de considerentele prezentate mai sus, vor fi desfiintate masurile privind calcularea si plata sumei de ... lei reprezentand obligatii fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata din Decizia de impunere nr.../2008 si din raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2008, urmand ca Serviciul de Inspectie Fiscala 2 al Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, prin alta echipa decat cea care a intocmit raportul de inspectie fiscala contestat, sa efectueze reverificarea si sa incheie un alt act de control care va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, pentru a stabili cu certitudine data prestarii efective a serviciilor, functie de care se va stabili daca societatea datoreaza TVA si accesoriiile aferente.

Referitor la modul de completare a deciziei de impunere.

D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte asupra modului de completare a Deciziei de impunere nr.../2008, in conditiile in care la pct. 2.2.1. Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare au aprobat rambursarea TVA la nivelul solicitat in suma de ... lei, insa cu toate ca organele de inspectie fiscala nu

au constatat TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata, au calculat accesorii aferente TVA in suma totala de ... lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile OMFP nr. 972/2006, modificat prin OMEF nr. 1046/2007, privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala” care are rol si de “Decizie de rambursare a taxei pe valoarea adaugata”. Potrivit acestui ordin, formularul decizie de impunere cuprinde doua capitole: 2.1.1. Obligatii fiscale suplimentare de plata si 2.2.1. Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au tratat perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.10.2007 - 31.08.2008, in totalitatea ei.

Organul de solutionare a contestatiei retine insa ca in cadrul perioadei supusa inspectiei fiscale se identifica doua subperioade si anume 01.10.2007 - 31.07.2008 cand societatea inregistra TVA de plata si luna august 2008 pentru care contestatoarea solicita rambursarea sumei negative a TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. IV/6942/14.10.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada 01.10.2007 - 31.07.2008 societatea nu inregistreaza TVA suplimentar de plata, insa pentru plata cu intarziere a TVA in interiorul perioadei au calculat obligatii fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au solutionat decontul de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare pentru luna august 2008, prin care contestatoarei i s-a aprobat rambursarea TVA la nivelul solicitat in suma de ... lei.

Analizand modul de completare a Deciziei de impunere nr.../2008 se retine ca desi in cap. 2.2.1. Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, la rd. 9 reprezentand TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata nu este inscrisa nici o suma, totusi la dr. 12 este inscrisa suma de ... lei ca valoare obligatii fiscale accesorii de plata. Ori, deciziile de impunere se intocmesc numai pentru diferentele de obligatii fiscale stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala si ramase de plata, asupra carora se pot calcula accesorii.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au inscris la pct. 2.2.3. temeiul de drept pentru TVA colectata (art.134 alin.(1) din Legea nr. 571/2003), cu toate ca nu au inscris nici o suma la col. 5 si 6 privind baza impozabila si respectiv TVA stabilita suplimentar. In schimb, nu au inscris nici un temei legal privind calculul accesoriilor in suma de ... lei aferente TVA inscrise in col. 12 (ex.: art. 119, 120 din OG nr. 92/2003, etc.).

Organul de solutionare a contestatiei considera ca potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, majorarile de intarziere aferente TVA trebuiau inscrise in decizia de impunere la pct. 2.1.1. Obligatii fiscale suplimentare de plata in col. 2-5 ca fiind calculate pentru perioada de la data de 25.11.2007(col.

2) pana la data de 25.01.2008(col. 3), baza impozabila(col. 4) si accsoriile in suma de ... lei(col. 5), codul contului bugetar(col. 6), iar la pct. 2.1.3. temeiul legal (art. 134 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 si art. 119, 120 din OG nr. 92/2003). Mai mult, la pct. 2.2.1. Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, trebuiau completate numai col. 4 TVA solicitata la rambursare egala cu col. 8 TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei, in col. 2 trebuia inscrisa data de 01.08.2008, iar in col. 10-12 nu trebuia inscris nimic referitor la perioada de calculare a accesoriilor, suma acestora si codul contului bugetar, intrucat aceste date urmau sa fie inscrise la pct. 2.1.1.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(3); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Desfiintarea masurilor privind calcularea si plata sumei de ... lei reprezentand obligatii fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata din Decizia de impunere nr.../2008 si din raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2008, urmand ca Serviciul de Inspectie Fiscala 2 al Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani Botosani sa incheie un alt act de control la **S.C. D S.A.** Botosani, care va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 30 zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,