

DECIZIA Nr. 15 / 31.08.2005
privind soluționarea contestației depuse de o societate comercială
înregistrată la D.G.F.P. Calarași sub nr. / 22.07.2005

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Calarași a fost sesizat de către AIF Călărași asupra contestației depuse de o societate comercială, care contestă Raportul de inspecție fiscală nr.28 / 08.06.2005 și Decizia de impunere nr.10318 / 09.06.2005

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 176 alin.(1) Titlul IX, Cap. I din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedura fiscală.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat că societatea contestă sumele reprezentând:

TVA stabilit suplimentar

Dobânzi TVA

Penalități de întârziere TVA

stabilite conform Deciziei nr.10318 / 09.06.2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

Contestatoarea consideră că în mod nelegal organul de control fiscal a dispus prin decizia de impunere atacată nr.10318 compensarea din oficiu a creanțelor fiscale, încălcând dispozițiile art.111 din O.G. nr.92 / 2003. Potrivit acestui text de lege, compensarea din oficiu are loc atunci când există creanțe reciproce.

Conform art.21 din O.G. nr.62 / 2003, taxele, impozitele, contribuțiile sunt creanțe fiscale principale, iar dobânzile, penalizările sunt creanțe fiscale accesorii.

Organul fiscal a compensat suma reprezentând impozit virat în plus cu sumele reprezentând T.V.A..

De asemenea, a compensat cu suma virată în plus cu creanțe fiscale accesorii.

În acest mod s-au compensat creanțe diferite: impozit cu taxă și creanțe fiscale accesorii.

Fiind vorba de creanțe fiscale diferite, organul fiscal trebuie să înștiințeze în scris societatea despre măsura compensării conform art.111, alin.7 din O.G. nr.92 / 2003.

Organul fiscal a reținut nelegal din suma virată în plus cu sumele ce reprezintă amenzile contravenționale aplicate prin procesele- verbale nr.0012001 și 0012002.

În acest mod s-au încălcat dispozițiile O.G. nr.2 / 2001 privind regimul juridic al contravențiilor, care prevede că obligația de plată a amenzii contravenționale devine exigibilă numai după parcurgerea etapelor procedurale și litigioase.

Referitor la TVA, contestatoarea susține că modificarea bazei de impozitare a fost făcută de organul de control fiscal ca urmare a neluării în calculul TVA a unui număr de 63 de facturi fiscale din care 56 de facturi nu au elemente de securitate, dar nu s-a indicat temeiul legal al acestor susțineri.

În raportul de inspecție fiscală apare menționat faptul că s-au trimis solicitări pentru efectuarea de controale fiscale încrucișate la societățile în cauză, dar nu s-a primit răspuns.

Ordinul OMFP nr.989 / 2002 nu prevede care sunt elementele de securitate pe care trebuie să le conțină facturile fiscale și nici mijloacele de verificare a acestora.

S-a considerat de organul de control fiscal că societatea are aceste obligații, instituind ceea ce legea nu prevede.

Fără să se aștepte soluționarea pe latură penală și contravențională a plângerilor referitoare la cele 56 de facturi, organul de inspecție fiscală a trecut la compensare, modificând astfel baza de impozitare la TVA.

Susținerea făcută cu privire la 2 facturi fiscale care reprezintă contravaloare servicii hoteliere, servicii restaurant, etc și care nu au fost incluse la deducere TVA, nu are temei legal.

De altfel, se precizează în raportul de inspecție fiscală atacat că " organul de inspecție fiscală consideră că expresiile servicii hoteliere, servicii restaurant, servicii mini bar nu reprezintă cantotatea bunurilor livrate și serviciilor prestate " conform art.155 lit. e alin. 8 din Legea nr.571 / 2003, Codul fiscal. Deci este interpretarea dată de organul de inspecție fiscală.

În realitate fiind vorba de servicii oferite și prestate de unități de restaurant, hotel pentru un număr de peste 30 de salariați, acestea nu puteau fi detaliate pe fiecare persoană, deoarece sumele în cauză au fost achitate de societate și nu de fiecare persoană în parte.

Pentru 5 facturi care au fost excluse din decontul de TVA de organul de inspecție fiscală s-a reținut că acestea nu cuprind toate elementele de identificare, respectiv nu apare menționat cota de 19% TVA. În realitate, în calculul final al contravalorii facturilor apare reținută suma de 19 %, cât reprezintă TVA. Celelalte susțineri că nu au dată, nu constituie un impediment pentru a fi excluse de la TVA.

De asemenea, baza de impunere pentru TVA a fost modificată de organul de inspecție fiscală pentru factura nr. 5537715 / 05.04.2005, beneficiar o societate din Botoșani, pe motiv că operațiunea este impozabilă suplimentar, întrucât nu s-a realizat exportul.

Potrivit art. 134 Cod fiscal, faptul generator al taxei (TVA) intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri.

Fiind vorba de export în comision (lohn) beneficiază de cota zero TVA (scutit cu drept de deducere) producătorul, întrucât operațiunea la care se referă livrarea conține și categoria scutirilor prevăzute la punctul 143 Cod fiscal.

Conform OMFP nr.846 / 2003 cu privire la aplicarea dispozițiilor prevăzute la art.143, alin.1 și art.144, alin.1 din Legea nr.571 / 2003 Cod fiscal, scutirea cu drept de deducere se aplică și în perioada în care comitentul nu dispune de copia declarației vamale de export care urmează a fi prezentată ulterior (art.2, alin 4, punct d din Ordin).

Ca atare motivele invocate pentru diminuarea bazei de impozitare nu sunt de natură să modifice și excludă aceste facturi fiscale de la deducerea TVA.

II. Din conținutul actului administrativ fiscal emis de organele fiscale ale Direcției de Control Fiscal rezultă:

- verificarea fiscală s-a referit la modul de constituire și virare a obligațiilor către bugetul consolidat al statului la societate în vederea soluționării adresei DGFP Călărași - BAMC nr.6649 / 24.03.2005 prin care se solicita controlul ulterior privind soluționarea deconturilor TVA cu sume negative cu opțiunea de rambursare aferente lunilor iulie 2004- ianuarie 2005 și nr.10318 / 20.05.2005 prin care se solicită verificarea cererii de restituire a impozitului pe profit înaintată de contribuabil.

- inspecția fiscală a fost înregistrată în Registrul Unic de control sub nr.28 având ca dată de începere 04.04.2005.

- perioada supusă controlului fiscal ianuarie 2004 - martie 2005 pentru impozitul pe profit; anul 2003 pentru impozitul pe dividende; iunie 2004- aprilie 2005 pentru celelalte obligații către bugetul consolidat al statului

În urma inspecției fiscale au rezultat următoarele:

Taxa pe valoarea adăugată perioada verificată : iulie 2004- aprilie 2005.

Au fost verificate documentele ce au stat la baza întocmirii decontului privind TVA și anume: facturi interne și externe, declarații vamale de export, bonuri fiscale, centralizatoare, jurnale de vânzări și cumpărări, extrase de cont, note contabile, balanțe de verificare.

Pentru exportul în comision au fost verificate documentele care justifică regimul de scutire conform dispozițiilor art.2 alin.(3) lit.b din OMFP nr.1846 / 2003 și anume:

- a) Contractele încheiate cu exportatorii;
- b) Facturile fiscale emise către exportator;
- c) Copiile de pe declarațiile vamale de export să rezulte că s-a acordat liberul în vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.

Organul de inspecție fiscală a constatat că pentru cantitatea de 81 de bucăți pantaloni bărbați înscrisă în factura fiscală nr.5537715 / 05.04.2005 emisă către o societate din Botoșani, contribuabilul nu poate face dovada acordării liberului în vamă conform reglementărilor vamale în vigoare, conform dispozițiilor art.2 alin.(4) coroborate cu dispozițiile alin.(3) lit.b pct.3 din OMFP nr.1846 / 2003, dimpotrivă prin adresa nr.1965 / 25.05.2005, exportatorul înștiințează producătorul că marfa menționată va fi exportată " în luna iunie 2005 ". În concluzie, această operațiune este o livrare de bunuri în condițiile art.128 din Legea nr.571 / 2003, deci o operațiune impozabilă, organul de inspecție fiscală stabilind o bază impozabilă suplimentară și TVA colectată suplimentar.

Referitor la TVA deductibilă:

Din verificarea facturilor de achiziție s-a constatat că un număr de 56 de facturi fiscale înregistrate în evidența contabilă nu sunt întocmite potrivit dispozițiilor art.1 alin.(1) din O.M.F.P. nr.989 / 2002, nefiind executate pe hârtie cu elemente de securitate specială. Conform dispozițiilor art.4 din OMFP nr.989 / 2002, formularele cu regim special aflate la utilizatorii finali executate pe hârtie autocopiativă obișnuită, fără elemente de securitate, puteau fi utilizate până la 31.12.2002. Având în vedere că

aceste facturi nu mai erau valabile la data emiterii lor de către furnizori și înregistrării în evidența contabilă a beneficiarului, ele nu sunt documente legale de achiziție, în concluzie, beneficiarul nu poate justifica dreptul de deducere a TVA aferentă conform prevederilor art.145 alin.(8) din Legea nr.571 / 2003, organul de inspecție fiscală stabilind că suma reprezentând TVA aferentă facturilor fiscale sus - menționate, este fără drept de deducere.

Pentru un număr de 2 facturi fiscale reprezentând contravaloare" servicii hoteliere, servicii restaurant, servicii minibar" și " masa servită" contribuabilul nu a prezentat documentele justificative legale cu regim special prevăzute pentru aceste categorii de servicii în anexa nr.1 din OMFP nr.1849 / 2003, respectiv " Nota plată virament hotel", " Notă plată numerar hotel", " Notă plată virament ospătar" și/sau " Nota plată numerar ospătar ", în care se precizează în mod expres care sunt serviciile prestate (numărul și identitatea persoanelor, perioada, etc.) și denumirea și cantitatea produselor consumate. Organul de inspecție fiscală consideră că expresiile " servicii hoteliere, servicii restaurant, servicii minibar " și " masa servită " înscrise pe cele două facturi fiscale nu reprezintă denumirea și cantitatea bunurilor livrate și serviciilor prestate în sensul art.155 alin.(8) lit.e din Legea nr.571 / 2003. Având în vedere că facturile fiscale sus- menționate nu cuprind obligatoriu informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Legea nr.571 / 2003, conform dispozițiilor art.145 alin.(8) lit.a, suma reprezentând TVA aferentă facturilor fiscale sus-menționate, este fără drept de deducere.

La nivelul perioadei verificate, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi fiscale, care nu cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Legea nr.571 / 2003, respectiv nu au data (lit. b) sau cota TVA (lit.g). Conform dispozițiilor art.145 alin.(8) lit.a, suma reprezentând TVA aferentă facturilor fiscale sus-menționate, este fără drept de deducere.

III. Din conținutul raportului de inspecție, a documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile emise de contestatoare, s-au reținut următoarele:

În drept, conform prevederilor art.175 alin.(2) din O.G. nr.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată " Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat ...".

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.10318 / 09.06.2005 fac obiectul contestației depusă la D.G.F.P. Călărași sub nr.14600 / 22.07.2005.

Capătul de cerere privind compensarea creanțelor care s-a făcut conform art.111 alin.(3) din O.G. nr.92 / 2003, face obiectul altei contestații care se depune la organul fiscal care a făcut compensarea, în termen de 30 de zile de la data înștiințării despre măsura compensării.

În ceea ce privește modificarea bazei de impozitare a TVA se reține:

În fapt, contestatoarea susține că organul de control fiscal a modificat baza de impozitare, neluând în calcul taxa pe valoarea adăugată a unui număr de 63 de facturi fiscale din care 56 de facturi nu au elemente de securitate, fără a se indica temeiul legal al acestor susțineri.

Organul de control a constatat că un număr de 56 de facturi fiscale înregistrate în evidența contabilă cu TVA, nu sunt întocmite potrivit dispozițiilor art.1 alin.(1) din OMFP nr.989 / 2002, ele nefiind valabile la data emiterii lor de către furnizori și înregistrării în evidența contabilă a beneficiarului, ele nu sunt documente legale de achiziție, beneficiarul neputând justifica dreptul de deducere a TVA.

În drept, conform prevederilor art.1 alin.(1) din OMFP nr.989 / 2002 privind tipărirea, înserierea și numerotarea formularelor cu regim special " Începând cu data de 1 august 2002 formularele sau documentele cu regim special care se asigură direct de Compania Națională " Imprimeria Națională" S.A. sau de unități tipografice abilitate, sub supravegherea acesteia, inclusiv formularele personalizate prevăzute la art. alin.(9) din HG nr.831 / 1997, se vor executa pe hârtie autocopiativă cu elemente de securitate specială." Facturile nu mai erau valabile, ele nu sunt documente legale de achiziție, contestatoarea nu poate justifica dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571 / 2003 " 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 factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) ... “

Organul de inspecție fiscală a constatat nelegalitatea din punct de vedere a deducerii TVA, fără a proceda la modificarea bazei de impozitare a profitului prin excluderea de la deducere a cheltuielilor aferente celor 56 de facturi fiscale, stabilind că suma este fără drept de deducere.

Referitor la factura fiscală nr.5537715 / 05.04.2005, contestatoarea susține că este vorba de export în comision beneficiază de cota zero TVA, întrucât operațiunea la care se referă livrarea conține și categoria scutirilor prevăzute la punctul 143 Cod Fiscal.

Organul de control a constatat că nu exista declarație vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă, marfa nefiind exportată. În concluzie, această operațiune este o livrare de bunuri, deci o operațiune impozabilă.

În drept, în baza prevederilor art.143 alin.(1) din Legea nr.571 / 2003, cap.IX, titlul VI exportul este operațiune scutită cu drept de deducere a TVA-ului. Regimul de scutire pentru exportul efectuat se face potrivit art.2 alin.3. lit.b din OMFP 1846 / 2003 prin îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

1. contract încheiat cu unitatea exportatoare.
2. factura internă și cea externă.
3. declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.

Întrucât societatea nu are declarații vamale de export din care rezultă că exportul s-a efectuat, operațiunea este o livrare de bunuri, pentru care s-a calculat TVA (19%) .

În ceea ce privește TVA fără drept de deducere din două facturi fiscale reprezentând contravaloare servicii hoteliere, servicii restaurant, contestatoarea susține

că serviciile prestate nu puteau fi detaliate pe fiecare persoană, deoarece sumele în cauză au fost achitate de societate și nu de fiecare persoană în parte.

Organul de inspecție fiscală consideră că TVA din cele două facturi fiscale este fără drept de deducere deoarece contribuabilul nu a prezentat documente justificative legale cu regim special prevăzute pentru aceste categorii de servicii în anexa nr.1 din OMFP nr.1849 / 2003, respectiv "Nota plată virament hotel", " Notă plată numerar hotel", " Notă plată virament ospătar" și/sau " Nota plată numerar ospătar ", în care se precizează în mod expres care sunt serviciile prestate(numărul și identitatea persoanelor, perioada, etc.) denumirea și cantitatea produselor consumate.

În drept, conform art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571 / 2003 privind Codul fiscal

(8) 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 factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) ... “

Art. 155 alin.(8) prevede “ Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c).....
- d)....
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate
- f)
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată
- h).....”

Având în vedere că în facturile fiscale nu sunt menționate informațiile prevăzute de lege, suma reprezentând TVA este fără drept de deducere.

Referitor la faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi fiscale cu TVA care au fost excluse din decontul de TVA, contestatoarea susține că în calculul final al contravalorii facturilor apare reținută suma de 19%, cât reprezintă TVA.

Organul fiscal nu a contestat realitatea operațiunilor efectuate, ci doar legalitatea deducerii TVA.

Conform prevederilor legale se reține faptul că au fost încălcate prevederile art.145 alin. (8) lit.a) și ale art.155 alin.(8) lit.b), g) din Legea nr.571 / 2003 privind Codul fiscal.

Față de cele prezentate, contestatoarea are obligația achitării sumelor stabilite în Decizia de impunere nr.10318 / 09.06.2005: - TVA stabilit suplimentar pentru care s-a calculat dobânzi și penalități.

Pentru considerentele aratate mai sus, în conținutul deciziei, în conformitate cu prevederilor art. 175 alin.(2) din O.G. nr.92 / 2003, art.1 alin.(1) din OMFP nr.989 / 2002, art.143 alin.(1) art.145 alin.(8) lit.a) și a art.155 alin.(8) lit.b),e) și g)

din Legea nr.571 / 2003, art.2 alin.(3) lit.b) din OMFP nr.1846 / 2003 și a art 176 alin.(1), 185 alin.(1), art.187 alin.(1) Titlul IX Cap.IV din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedura fiscala se

DECIDE

Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru sumele reprezentând: TVA stabilit suplimentar; dobânzi aferente; penalități de întârziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la instanța judecatoreasca de contencios administrativ competenta potrivit art.187 alin. (2) din Titlul IX Cap.IV din O.G. nr.92 / 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată.

DIRECTOR EXECUTIV,