

DECIZIA NR. 247

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Direcția Controlului Fiscal Brașov, privind soluționarea contestației depusă de SC, înregistrată la D.G.F.P. Brasov.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal Brașov, în raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere prin care s-a stabilit suplimentar TVA, dobânzi și penalități aferente.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.174,175 și 176 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.

I. SC contestă raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere prin care organul fiscal a stabilit suplimentar TVA, dobânzi și penalități, motivând astfel:

1.Referitor la TVA stabilită suplimentar asupra veniturilor înregistrate în avans, reprezentând diferență între contul 532.8 "tichete valorice" și contul 472.2 "venituri în avans", petenta susține că eliberarea tichetelor valorice care se realizează în cursul unei zile la hotel se reflectă în ziua următoare la restaurant, astfel că TVA aferentă acestora se colectează în ziua următoare.Petenta susține că nu este normal ca pentru ultima zi din lună să colecteze TVA de două ori. În cazul acesta petenta susține că datorează doar dobânzi și penalități până la înregistrarea în contabilitate a TVA colectată.

2.Referitor la TVA colectată suplimentar petenta susține că din actul de control nu rezultă modul de stabilire a sumei respective.

3.Referitor la TVA aferentă facturii fiscale emise de chirias și considerată ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală petenta motivează astfel:

SC a închiriat o locație conform contractului de închiriere. Prin contract se prevede că în cazul neachitării debitelor, la rezilierea contractului, lucrările de finisaj și construcții montaj prevăzute în contract rămân cu titlu gratuit iar pentru debitul neachitat societatea a lăsat bunuri. Astfel, la factura fiscală emisă acesta a anexat copii după facturile sale de aprovizionare conform negocierii directe.

Petenta solicită admiterea contestației pentru TVA susținând că atât timp cât furnizorul a colectat TVA, ea are drept de deducere a TVA aferenta facturii mai sus menționate.

4.Referitor la TVA aferentă facturilor reprezentând servicii de coșerit emise de un furnizor de prestări servicii, considerată ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală, petenta susține că furnizorul de prestări servicii are ca obiect de activitate servicii de coșerit, fapt pentru care s-a încheiat contractul inițial cu acesta, iar întârzierea efectuării actului de prelungire se datorează exclusiv lor.

Astfel petenta solicită admiterea contestației pentru TVA stabilită suplimentar, dobânzi și penalități aferente.

II. Prin raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Brașov a stabilit TVA suplimentară potrivit prevederilor art.134 alin.(5) lit.b), 145 alin.(3) litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, au fost calculate suplimentar dobânzi și penalități potrivit prevederilor art.114,115 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

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

Perioada verificată:01.12.2004-28.02.2005.

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării cu control ulterior a deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare a sumei negative.

1.Referitor la TVA stabilită suplimentar asupra veniturilor înregistrate în avans, reprezentând diferență între contul 532.8 “tichete valorice” și contul 472.2 “venituri în avans” precizăm:

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă D.G.F.P. Brașov prin biroul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate determina cu claritate baza impozabilă.

În fapt, urmare a verificării efectuate organele de inspecție fiscală din cadrul D.C.F. Brașov au constatat că petenta a înregistrat în contabilitate suma reprezentând tichete valorice aflate în circulație la unitățile hoteliere, prin articolul contabil:

532.8 “Alte valori” =472.2 “Venituri în avans”

Organul de inspecție fiscală a constatat că între suma soldurilor debitoare ale conturilor 532.8 “Alte valori” și soldul creditor al contului 472.2 “Venituri în avans” există o diferență iar din Nota explicativă a directorului economic rezultă că aceasta reprezintă tichete valorice și tichete de intrare aflate la clienți.

Astfel, asupra diferenței reprezentând avansuri încasate la 31.12.2004, organul de inspecție fiscală a colectat TVA potrivit prevederilor art.134 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În contestația formulată petenta menționează că eliberarea tichetelor valorice care se realizează în cursul unei zile la hotel se reflectă în ziua următoare la restaurant, astfel că TVA aferentă acestora se colectează în ziua următoare. Petenta susține că pentru suma reprezentând avansuri încasate de la clienți în luna decembrie 2004 a fost colectată TVA de două ori, o dată de organul de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală și o dată de către petentă în luna ianuarie 2005 ca urmare a prestării serviciilor, astfel că până la data înregistrării în contabilitate a TVA colectată societatea datorează bugetului de stat numai dobânzi și penalități.

În vederea clarificării situației, privind TVA colectată în luna ianuarie 2005 asupra veniturilor în avans înregistrate în contabilitate în luna decembrie 2004, D.G.F.P. Brașov prin Biroul de soluționare a contestațiilor a solicitat petentei prezentarea notei contabile din care să rezulte cele susținute în contestație.

SC anexează copii ale notelor contabile și susține că diferența între soldul contului 532.8” Alte valori” și soldul contului 472.2”Venituri în avans”, conform balanței de verificare la 31.12.2004, nu este cea calculată de organul fiscal.

Aferent biletelor de intrare la spectacole artistice și obiective turistice petenta beneficiază de scutire cu drept de deducere conform prevederilor art.141 alin.(1) lit.k) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel încât se constată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă diferenței dintre soldul contului 5328 “Alte valori” și soldul contului 472.2.”Venituri în avans” .

Întrucât din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate determina cu claritate baza impozabilă urmează a se desființa raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere pentru TVA colectată suplimentar urmând a se reface verificarea pentru acest capăt de cerere, urmărindu-se totodată și colectarea TVA aferentă vânzării tichetelor valorice în luna ianuarie 2005 conform susținerilor petentei.

Pentru cazul în speță se vor aplica prevederile art.185 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G nr.92/2003, care precizează:

art.185 alin.(3) din O.G. nr.92/2003

“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004

"102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."

Pe cale de consecință urmează a se desființa Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere pentru TVA colectată suplimentar, precum și dobânzile și penalitățile aferente TVA colectată suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate de petentă să procedeze la o nouă verificare, care va viza strict aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale care au făcut obiectul prezentei contestații ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2.Referitor la TVA colectată suplimentar în suma X cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P.Brașov se poate pronunța asupra acestuia capăt de cerere în condițiile în care petenta nu prezintă nici un argument în susținerea cauzei.

În fapt, prin contestația formulată petenta nu este de acord cu TVA colectată suplimentar prin raportul de inspecție fiscală de către organul fiscal dar nu aduce argumente cu privire la această sumă.

În drept, se vor aplica prevederile art.175 și 182 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

art.175 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală,

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

art.182 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală,

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Având în vedere că petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept, elemente care trebuie să le cuprindă contestația, urmează a se respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

3.Referitor la TVA aferentă facturii fiscale reprezentând prestări servicii și considerată ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală, precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov, este de a stabili dacă TVA aferentă facturii fiscale emisă de furnizor, reprezentând contravaloare prestări servicii este deductibilă fiscal în condițiile în care petenta nu anexează documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor

În fapt, urmare a verificării, organul de inspecție fiscală a constatat că petenta, în luna ianuarie 2005 a înregistrat în jurnalul de cumpărări factura fiscală reprezentând contravaloare lucrări amenajări interioare, montare centrală termică, instalații sanitare, hidroizolație, conform situației de lucrări și documente anexate, emisă de furnizor.În susținerea cauzei petenta a prezentat contractul de închiriere iar ca anexă la factura mai sus menționată aceasta prezintă un tabel cu o înșiruire de facturi din care nu rezultă furnizorul și nici obiectul tranzacției.

Întrucât petenta nu a prezentat documente justificative (situații de lucrări, devize, contracte sau o comandă) din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în factura fiscală reprezentând prestări servicii, organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA aferentă.

În susținerea cauzei petenta precizează că potrivit contractului de închiriere, a închiriat o locație către o societate. Prin contract se prevede că în cazul neachitării debitelor, la rezilierea contractului, lucrările de finisaj și construcții montaj prevăzute în contract rămân proprietarului cu titlu gratuit iar pentru debitul neachitat societatea a lăsat bunuri. Astfel, la factura fiscală furnizorul a anexat copii după facturile sale de aprovizionare conform negocierii directe.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, D.G.F.P. Brașov prin Biroul de soluționare a contestațiilor a solicitat petentei documente care au stat la baza întocmirii facturii fiscale.

Urmare a adresei noastre petenta anexează la dosarul cauzei facturi fiscale aparținând furnizorului, o situație de lucrări, fără dată, aparținând furnizorului (Chiriasul) reprezentând amenajări bar, berărie-Restaurant, un contract de prestări servicii încheiat între chirias și o alta societate comercială, dar nu prezintă documente din care să rezulte natura serviciilor facturate de furnizor către SC.

Lucrările de amenajare a barului și berăriei-Restaurant realizate de chirias trebuiau scăzute din chiria aferentă primelor 4 luni după cum rezultă din Contractul de închiriere, încheiat între parti, anexat în copie la dosarul cauzei, care la cap.VII “Obligațiile părților”art.10 lit.b) și c) precizează :

“Chiriașul se obligă

b) - să execute lucrări de modernizare, întreținere și reparații curente în vederea exploatarei mai eficiente a spațiilor închiriate. Programul de investiții va fi supus în prealabil, spre aprobare proprietarului.

c) - să realizeze izolația tavanului spațiului închiriat pe cheltuiala proprie fără să modifice structura actuală a terasei ce se găsește deasupra respectivului spațiu. Din valoarea

totală a lucrării proprietarul va suporta valoarea de 3000\$ ce va fi scăzută din chiria aferentă primelor 4 luni, de la începerea contractului.”

Mai mult, la art.16 din Contractul de închiriere nr.2946/24.04.2002 se prevede:

“La expirarea termenului de valabilitate a prezentului contract în cazul în care contractul nu este reînnoit, precum și în cazul încetării acestuia din inițiativă chiriașului, înainte de expirarea termenului de valabilitate, lucrările de construcții-montaj, lucrările de finisaje și amenajările efectuate de către chiriaș rămân proprietarului cu titlu gratuit. “

În drept, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precizează::

“(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.

(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Analizând documentele prezentate de petentă la dosarul cauzei se constată că acestea nu au calitatea de document justificativ, ele neputând fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât facturile anexate și situațiile de lucrări aparțin altei firme și altei perioade (anul2002).

De asemenea, susținerile petentei referitoare la faptul că chiriașul a lăsat bunuri care să acopere debitul, nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât din factura și documentele prezentate în susținerea cauzei nu rezultă bunurile care au fost refacturate de chirias pentru acoperirea debitului.

Astfel, pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(3) litera a) coroborat cu prevederile art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

art.145 alin.(3) litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(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 să 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 altă persoană impozabilă;”

art.145 alin.(8) 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), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile pct.51 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

“(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, faptul că petenta nu a prezentat la dosarul cauzei documente justificative (situații de lucrări, devize, sau alte documente) care să ateste că serviciile înscrise în factura fiscală, au fost prestate efectiv de către furnizor (chirias), urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru TVA aferentă acestei facturi.

În drept, art.182 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, precizează:

"1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei."

4.Referitor la TVA aferentă facturilor reprezentând servicii de coșerit și considerată ca nedeductibilă fiscal de organul de inspecție fiscală, precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a verifica dacă TVA aferentă facturilor reprezentând servicii de coșerit este deductibilă fiscal în condițiile în care petenta nu prezintă la dosarul documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de către prestatorul de servicii.

În fapt, urmare a verificării organul de inspecție fiscală a constatat că petenta a dedus TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând servicii coșerit și zugrăvit.

În timpul controlului petenta a prezentat un contract care avea valabilitate până la 31.12.2003 și un proces verbal de recepție a lucrărilor executate din care nu se poate identifica locul prestației și volumul acesteia, astfel că organul fiscal a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA aferentă facturilor reprezentând servicii de coșerit potrivit prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(3) litera a) coroborat cu prevederile art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile pct.51 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal anterior enunțate.

Facturile fiscale în baza cărora s-a înregistrat TVA reprezentând servicii de coșerit și zugrăvit nu respectă prevederile H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în sensul că acestea nu sunt însoțite de documente care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, așa cum stipulează norma legală:

“Factura fiscală:

2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și faptul că petenta nu a prezentat în timpul verificării și nici la dosarul cauzei un contract valabil încheiat cu prestatorul de servicii, deviz sau situații de lucrări din care să rezulte serviciile prestate, se constată întemeiate constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora TVA aferentă facturilor fiscale nu este deductibilă fiscal.

Astfel, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la dobânzile și penalitățile aferente TVA stabilită suplimentar, au fost calculate potrivit prevederilor art.114, 115 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere principiul de drept “accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.145 alin.(3), alin(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.51 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal art.175, art.185 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G nr.92/2003, se

DECIDE

1.Desființarea raportului de inspecție fiscală și Decizia de impunere pentru TVA colectată suplimentar asupra diferenței existente între contul "Venituri în avans" și "Tichete valorice", dobânzi și penalități aferente acestuia, urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul atacat, care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, avându-se în vedere prevederile legale aplicabile în speță și considerentele menționate în conținutul deciziei.

2.Respingerea contestației formulată de către SC , pentru celelalte capete de cerere.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea 554/2004 privind Conteciosul administrativ.