



DECIZIA nr.862 din 2019
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBS5-AIF-..., înregistrată sub nr. MBR_REG_.. de către Administrația Sector .. a Finanțelor Publice cu privire la contestația SC X SRL – CIF RO .., cu sediul în București, ...

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector ... a Finanțelor Publice sub nr. ..., îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S..., emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F -S..., comunicată sub semnătură și ștampilă în data de **25.07.2019**, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .. lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC X SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva diferenței de TVA colectată în sumă de .. lei societatea X SRL, arată următoarele:

- în perioada 2014 - 2016 a vândut ochelari cu lentile de plastic și antireflex, facturile conținând mențiunea "*ochelari de protecție*", pentru care organul de inspecție fiscală a dedus că lentilele au dioptrie 0,00 (plane);

- orice lentile care are un grad de protecție (antireflex, blue control, ultra blue, etc) sunt lentile de protecție și sunt cu dioptrie, susținând că foarte puține cazuri sunt fără dioptrie;

- domeniul de activitate este vânzarea ochelarilor în urma unei consultații optometrice efectuată de către specialiști care merg în diferite locații și efectuează consultații gratuite angajaților (primării, școli, firme particulare, etc), iar cei care au nevoie de ochelari îi pot procura cu plata în rate, în baza unor comenzi pentru care se întocmește o fișă de acțiune în care sunt specificate datele personale ale clienților, tipul de lentile și rama comandată și dioptriile sale;

- exprimarea din alcătuirea facturilor "*ochelari de protecție*" este generică și se referă la toate lentilele care au un grad de protecție indiferent de dioptrie;

- societatea contestatoare menționează că nu mai are în baza de date fișele

din anii 2014 -2015, anexând în susținere fișe de acțiune aferente anului 2016 pe care le-a găsit în sistem, din care se poate observa faptul că ponderea de lentile plane este infimă.

În susținere anexează facturi cu mențiunea "*ochelari cu lentile de protecție*" și fișe de acțiune.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la SC X SRL pentru perioada 01.10.2012 - 31.05.2018, ce a avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, modul de evidențiere și de plată a taxei pe valoarea adăugată.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .. lei, aferentă livrărilor de ochelari de protecție fără dioptrii, facturați de societate cu cota redusă de 9%, cota corectă de TVA aferentă livrărilor de ochelari de protecție, lentile fără dioptrii și rame ochelari este de 24%, respectiv 20% pentru perioada 2014 - 2016.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F -S..., iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S..., prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să colecteze TVA aferente unor livrări de bunuri (ochelari de protecție fără dioptrii), în condițiile în care susținerile contestatoarei și documentele existente în dosarul cauzei nu dovedesc că bunurile livrate se încadrează în categoria protezelor sau produselor ortopedice ce pot beneficia de cota redusă de TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la SC X SRL, pentru perioada 01.10.2012 - 31.05.2018, urmare căreia au constatat că societatea a aplicat eronat cota redusă de 9% unor livrări de bunuri (ochelari de protecție fără dioptrii) facturați de societate cu cota redusă de 9%, cota corectă de TVA aferentă livrărilor de ochelari de protecție, lentile fără dioptrii și rame ochelari este de 24%, respectiv 20% pentru perioada 2014 - 2016).

În baza acestor constatări, organele fiscale au stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată în sumă .. lei, prin aplicarea cotei standard de TVA în locul cotei reduse de 9%, pentru perioada 2014 - 2016, astfel:

- pentru anul 2014 - diferența de TVA colectată în sumă de ... lei;
- pentru anul 2015 - diferența de TVA colectată în sumă de ...lei;
- pentru anul 2016 - diferența de TVA colectată în sumă de ...lei.

Prin contestația formulată societatea susține că majoritatea lentilelor care are

un grad de protecție sunt cu dioptrie, foarte puține cazuri fiind fără dioptrie, iar exprimarea din alcătuirea facturilor "ochelari de protecție" este generică și se referă la toate lentilele care au un grad de protecție indiferent de dioptrie.

În susținere anexează fișele de acțiune anexate la facturile de livrare pe care le-a găsit în sistem, menționând că ponderea de lentile plane este infimă, iar pentru anii 2014 și 2015 nu mai are în baza de date aceste fișe.

În drept, potrivit art. 140 din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal:

"Art. 140 - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

a) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, cinematografe, altele decât cele scutite conform art. 141 alin. (1) lit. m);

b) livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;

c) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, cu excepția protezelor dentare;"

Cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA pentru proteze, la pct. 23 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se prevede următoarele:

"(4) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal **se aplică pentru protezele medicale și accesoriile acestora**, exclusiv protezele dentare care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. **Proteza medicală este un dispozitiv medical destinat utilizării personale exclusive care amplifică, restabilește sau înlocuiește zone din țesuturile moi ori dure, precum și funcții ale organismului uman; acest dispozitiv poate fi intern, extern sau atât intern, cât și extern.** Accesoriul unei proteze este un articol care este prevăzut în mod special de către producător pentru a fi utilizat împreună cu proteza medicală."

Potrivit art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016 :

"Art. 291. - (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

a) **livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice**, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă conform art. 292 alin. (1) lit. b);[...].

(7) Cota aplicabilă pentru importul de bunuri este cota aplicabilă pe

teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun”.

Cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA pentru proteze, la pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se prevede următoarele:

”37. (1) **Cota redusă de taxă de 9%** prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal **se aplică pentru protezele medicale și accesoriile acestora**, exclusiv protezele dentare care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. **Proteza medicală este un dispozitiv medical destinat utilizării personale exclusive care amplifică, restabilește sau înlocuiește zone din țesuturile moi ori dure, precum și funcții ale organismului uman; acest dispozitiv poate fi intern, extern sau atât intern, cât și extern.** Accesoriul unei proteze este un articol care este prevăzut în mod special de către producător pentru a fi utilizat împreună cu proteza medicală.”

Potrivit dispozițiilor legale menționate anterior, lentilele cu dioptrie (de corecție aeriene, de contact) se încadrează în categoria protezelor medicale, astfel cum sunt definite acestea din punct de vedere al legislației în domeniul TVA la pct. 23 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (actual pct. 37 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016), iar pentru livrarea acestora se aplică cota redusă de TVA de 9%.

*De asemenea, ramele de ochelari se curpind în categoria accesoriilor protezelor medicale, astfel cum sunt definite acestea din punct de vedere al legislației în domeniul TVA și implicit sub incidența cotei reduse de TVA de 9%, numai în măsura în care sunt dispozitive medicale destinate specific pentru susținerea lentilelor de corecție aeriene **cu dioptrie**.*

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-S..., contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

Societatea X SRL are ca obiect de activitate comercializarea produselor de optică medicală, desfășurând activitate pe întreg teritoriul țării, prin optică medicală mobilă, efectuând consultații optometrice gratuite și posibilitatea achitării ochelarilor în rate.

Societatea a comercializat ochelari de soare, de vedere și de protecție, precum și lentile de contact cu sau fără dioptrii.

Ochelarii de vedere cu lentile aeriene, pot fi cu sau fără dioptrii, iar lentilele pot avea diferite tipuri de tratamente care oferă anumite grade de protecție (antireflex, blue block, blue control, etc).

Mărfurile achiziționate de societate cu cota de TVA de 9% sunt dispozitive medicale cu marcaj CE, destinate specific pentru susținerea lentilelor de corecții aeriene cu dioptrie ce se încadrează în categoria protezelor medicale, astfel cum sunt definite acestea din punct de vedere al legislației în domeniul TVA.

Societatea a înregistrat în perioada verificată venituri din operațiunile efectuate, astfel:

- taxabile cu cota de 9% cu TVA colectată aferentă de ... lei, pentru livrările de lentile și rame ochelari de vedere cu dioptrie, încadrate ca dispozitive medicale cu marcaj CE, destinate specific pentru susținerea lentilelor de corecție aeriene cu dioptrie, ce se încadrează în categoria protezelor medicale, pentru perioada

01.10.2012 - 31.05.2018;

- taxabile cu cota de 24% cu TVA colectată în sumă de... lei, pentru livrările de ochelari de protecție fără dioptrii, rame ochelari și montajul lentilelor, lentile plane, ochelari de soare, în perioada 01.10.2012 - 31.12.2015;

- taxabile cu cota de 20% cu TVA colectată în sumă de... lei, în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016;

- taxabile cu cota de 19% cu TVA colectată în sumă de... lei, în perioada 01.01.2017 - 31.05.2018.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .. lei (anul 2014 - ... lei, anul 2015 - .. lei, anul 2016 - ...lei), aferentă livrărilor de ochelari de protecție fără dioptrii, facturate de societate cu cota redusă de 9% pentru perioada 2014 - 2016, în loc de cota standard de 24% până la 31.12.2015, respectiv 20% începând cu 01.01.2016, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative care să justifice aplicarea cotei reduse de 9%. Pentru facturile emise de contestatar cu explicația "ochelari de protecție" care aveau atașate documentele justificative, echipa de inspecție fiscală a ținut cont de acestea și nu a colectat TVA suplimentar.

La capitolul VI "*Discuția finală*" al Raportului de inspecție fiscală societatea și-a exprimat punctul de vedere în sensul că nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală, precizând că în anumite facturi din perioada 2014-2016 care au mențiunea "ochelari de protecție" reprezentau ochelari cu lentile de plastic și antireflex, motiv pentru care a aplicat cota redusă de 9%, fără a prezenta în susținere documente justificative.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

"Art. 269 (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază".

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși contestatarul susține că *exprimarea din alcătuirea facturilor "ochelari de protecție" este generică și se referă la toate lentilele care au un grad de protecție indiferent de dioptrie*, aceasta nu probează în niciun fel această afirmație și nu prezintă documente în susținere, în condițiile în care:

- în contestație menționează că nu mai are în baza de date fișele de acțiune anexate la facturile emise în anii 2014 -2015. Pentru această perioadă a fost colectată TVA cu cotă standard în sumă totală de ... lei (anul 2014 - ... lei, anul 2015 - ... lei);

- fișele de acțiune aferente facturilor emise în anul 2016, prezentate în susținerea contestației nu sunt semnate de beneficiari. Mai mult, din acestea nu rezultă faptul că ochelarii cu lentile de protecție așa cum sunt numiți în facturile anexate sunt ochelari de corecție prescriși de persoane ce au o calificare în acest sens. În referatul cauzei organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală fișe de acțiune pentru toate facturile emise, iar documentele anexate la contestație nu existau la data efectuării

inspecției fiscale. În atare condiții aceste "foi de acțiune" pot avea caracterul unor documente pro-causa, de vreme ce societatea contestatoare nu a fost în măsură să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală ori să aducă în susținerea contestației documente justificative întocmite cu respectarea reglementărilor în materie și, mai mult, unele din argumentele aduse reprezintă o recunoaștere implicită a faptului că nu deține toate documentele justificative, menționând că anexează "fișe de acțiune aferente anului 2016 **pe care le-a găsit în sistem**";

- nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a putut face dovada că TVA colectat suplimentar în sumă de ... lei este aferentă unor livrări de bunuri reprezentând ochelari cu dioptrii ce se încadrează în categoria protezelor medicale astfel cum sunt definite acestea din punct de vedere al legislației în domeniul TVA la pct. 23 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (actual pct. 37 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016), iar pentru livrarea acestora se aplică cota redusă de TVA de 9%.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ... a Finanțelor Publice, pentru TVA colectată în sumă de ... lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 140 din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, pct. 23 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația SC X SRL formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S..., emisă de Administrația Sector ... a Finanțelor Publice în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S... pentru TVA în sumă de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.