

DECIZIA NR. 324

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Brasov, privind solutionarea contestatiei depusa de **SC X SRL** , inregistrata la D.G.F.P. Brasov.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organul de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere , privind virarea la bugetul statului a sumei de ... lei.

Suma contestata se compune din:

- TVA respinsa la rambursare
- TVA de plata
- dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar
- penalitati aferente TVA stabilita suplimentar

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.177 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I.**SC X SRL** contestata suma de ... lei reprezentand TVA si accesorii aferente, stabilita prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere incheiate ca urmare a Deciziei din 02.06.2006 emisa de catre DGFP - Biroul de Solutionare Contestatii prin care s-a dispus reverificarea perioadei impozabile cuprinsa in Raportul de inspectie fiscala din 29.12.2005 si Decizia de impunere din 12.12.2005 motivand urmatoarele:

Prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2005 inregistrat la A.F.P Brasov in data de 24.10.2005, petenta a solicitat la rambursare suma de ... lei.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada ian.2003 - dec.2003, **SC X SRL** Brasov a livrat la export in regim de comision produse in valoare de lei.

Petenta precizeaza ca organul de inspectie fiscala pe considerentul ca nu a prezentat facturi fiscale de comision a apreciat ca in cauza nu s-au respectat prevederile art.11, alin.(1), lit.a) din Legea nr.345/2002 si art. 27, alin.(2) din HG nr.598/2002, respectiv art.2),alin.(2), din OMF 1846/2003 fapt pentru care a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei

Totodata petenta precizeaza ca organul de inspectie fiscala a constatat ca livrarile la export in perioada ian.2004 - dec.2004 in suma de ... lei nu sunt livrari in regim de comisionare, repectiv pentru aceste livrari nu se aplica prevederile art.2, pct.4 din OMF nr.1846/2003 ci prevederile art.2, pct.2 din OMF nr.1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art.143 alin.(1) si la art.144 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta considera ca neintocmirea facturii de comision nu duce la pierderea regimului de scutire a TVA pentru comision, sustinand totodata ca, contractele de comision intocmite in acest sens nu prevad obligatia intocmirii acestor facturi.

De asemenea petenta considera ca lipsa facturii fiscale de comision nu atrage in mod direct neacordarea scutirii de TVA, in sustinere petenta invoca OMF nr.1846/2003, art.2, alin.(4).

Petenta considera ca organul de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala de reverificare nr.1843/20.09.2006 a modificat nejustificat incadrarea livrarilor efectuate in perioada ianuarie 2004- decembrie 2004, respectiv a considerat ca aceste livrari in suma de ... lei nu mai sunt livrari in regim de comisionare, ci a considerat aceste livrari ca export direct.

Totodata petenta considera eronata incadrarea mai sus mentionata de organul de inspectie fiscala pe motiv ca documentele intocmite in vederea derularii tranzactiilor in anul 2004 sunt cele prevazute de art.2 alin.4 din OMF nr.1846/2003, care reglementeaza scutirea de TVA in confrmitate cu prevederile art.143 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

II.Prin raportul de inspectie fiscala din 20.09.2006 organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2003 operatiunile efectuate in baza contractelor incheiate cu SC Y SRL , prin care societatea a livrat la export in regim de comision produse in valoare de ... lei, petenta nu a justificat integral regimul de scutire, in sensul ca nu a emis factura fiscala fapt pentru care nu se incadreaza in prevederile art.27, alin.(6) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată. In consecinta organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.20 alin.(1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată si a stabilit in sarcina petentei o TVA colectata in suma de ... lei.

Totodata pentru anul 2004 organul de inspectie fiscala a constatat ca pentru operatiunile reprezentand export de produse in comision in valoare de ... lei efectuate in baza contractelor incheiate cu SC Y SRL si SC Z SRL petenta nu a justificat integral regimul de scutire, in sensul ca nu emis factura fiscala fapt pentru care nu se incadreaza in prevederile pct.2 alin.(4) din OMF 1846/2003, stabilind in sarcina petentei o TVA colectata in suma de ... lei.

In consecinta organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina petentei TVA colectata suplimentar in suma de ... lei, la care a calculat dobanzi in suma de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

III.Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele.

SC X SRL cu sediul in Brasov, are ca obiect de activitate “Intermedieri in comertul cu material lemnos si de constructii” .

SC X SRL contestata suma de ... lei reprezentand TVA si accesorii aferente, stabilita prin Raportul de inspectie fiscala din 20.09.2006 si Decizia de impunere din 20.09.2006 incheiate ca urmare a Deciziei din 02.06.2006 emisa de catre DGFP - Biroul de Solutionare Contestatii prin care s-a dispus reverificarea perioadei impozabile cuprinsa in Raportul de inspectie fiscala din 29.12.2005 si Decizia de impunere din 12.12.2005

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la colectarea TVA aferenta bunurilor livrate la extern in

baza contractelor de comision, in conditiile in care petenta nu a prezentat facturi fiscale de comision.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala din 20.09.2006 organul de inspectie fiscala din cadrul DCF Brasov a procedat la reverificarea perioadei impozabile cuprinsa in Raportul de inspectie fiscala din 29.12.2005 si Decizia de impunere din 12.12.2005.

Perioada supusa verificarii a fost 01.09.2002-31.09.2005.

1)Referitor la TVA stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala in suma de ... lei.

In anul 2003 pentru operatiunile efectuate in baza contractelor incheiate cu SC Y SRL , prin care societatea a livrat la export in regim de comision produse in valoare de ... lei, petenta nu a justificat integral regimul de scutire, in sensul ca nu a emis factura fiscala fapt pentru care organul de inspectie fiscala a constatat ca nu se incadreaza in prevederile art.27, alin.(6) din H.G. nr.598/2002 .In consecinta organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.20 alin(1) si a stabilit in sarcina petentei o TVA colectata in suma de ... lei.

Totodata pentru anul 2004 organul de inspectie fiscala a constatat ca pentru operatiunile reprezentand export in comision produse in valoare de lei efectuate in baza contractelor incheiate cu SC Y SRL si SC Z SRL petenta nu a justificat integral regimul de scutire, in sensul ca nu emis factura fiscala fapt pentru care nu se incadreaza in prevederile pct.2 alin.(4) din OMF 1846/2003, stabilind in sarcina petentei o TVA colectata in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca lipsa facturii de comision nu atrage in mod direct neacordarea scutirii de TVA.Totodata aceasta precizeaza ca livrarile au fost realizate la extern conform declaratiilor vamale de export, contravaloarea produselor in cauza fiind incasata in valuta, deontarile fata de producator facand-se la valori nete, fapt pentru care petenta apreciaza ca in conformitate cu reglementarile legale in vigoare justifica scutirea de TVA pe baza documentelor prezentate de societate cu ocazia inspectiei fiscale.

Totodata petenta precizeaza ca prin Raportul de inspectie fiscala, de reverificare contestat organul de inspectie fiscala a modificat nejustificat incadrarea livrarilor efectuate in perioada ian.2004- dec.2004 considerand ca livrarile in suma de ... lei nu reprezinta livrari in regim de comisionare ci export direct.

In drept, pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003 cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile prevederile art.34 si 35 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza:

“ART. 34

Intermediarii care actioneaza in numele sau in contul altuia justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art.11 alin.(1) lit.r) din lege, potrivit prevederilor art.27-33 din prezentele norme, atunci cand intervin in operatiunile scutite de taxa conform art.11 alin.(1) lit.a)-c),e)-g) si i) din lege.”

“ART. 35

(1) Operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) lit. a) - c), e) - g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată.”

Totodata sunt aplicabile prevederile art.27 alin.(1) si (6) din HG nr.598/2002 care precizeaza:

ART. 27

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de persoane impozabile pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.”

(6) Comisionarul justifică scutirea pentru comision, în baza art. 11 alin. (1) lit. r) din lege, cu următoarele documente:

a) factura externă;

b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale, și lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;

c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;

d) factura fiscală pentru comision, pe care se înscrie mențiunea "scutit cu drept de deducere";

e) contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede termenul de realizare a exportului.”

Petenta neindeplinind conditia prevazuta de art.27 alin.(6) din HG nr.598/2002, respectiv neintocmind factura fiscala pentru comision si tinand cont de prevederile art. 35 din HG 598/2002 si de prevederile art.20 alin.(1) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza” *In Romania cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% (...)*”prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii exportului in comision derulat in anul 2003, organul de control in mod legal a stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectat suplimentar in suma de ... lei pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003.

Prin adresa ... organul de solutionare contestatii din cadrul DGFP Brasov a solicitat punct de vedere în speta de la Ministerul Finantelor Publice- Directia Generala de Politici si Legislatie Fiscala privind veniturile bugetului general consolidat TVA.

Prin adresa ... Directia Generala de Politici si Legislatie Fiscala privind veniturile bugetului general consolidat TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice ne-a comunicat ca intrucat petenta (comisionarul) nu a prezentat factura fiscala pentru comision, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate aplicabile in speta pentru perioada ianuarie 2003- 31 decembrie 2003, operatiunea de intermediere este supusa cotei standard a taxei pe valoarea adaugata.

Fata de cele aratate avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, faptul ca petenta nu a intocmit si prezentat factura fiscala pentru comision, a condus la pierderea scutirii de TVA astfel incat organul de control in mod legal a stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectat suplimentar in suma de ... lei pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003, urmand a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

In drept, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2004 cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(1), lit.a din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, care precizeaza:

“ART. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său;”

Totodata art.2 alin.1,2 si 4 din OMFP 1846/2003, precizeaza:

“ART. 2

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. În situația în care transportul este efectuat cu mijloace proprii sau închiriate, persoana care efectuează serviciul este denumită transportator. Orice persoană care contractează servicii de transport pe care nu le realizează cu mijloace proprii sau închiriate este denumită în prezentele instrucțiuni casă de expediție.

(2) Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu:

***a) factura fiscală** și factura externă;*

b) declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.

*(4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent. **Comisionarul, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată, justifică scutirea cu documentele prevăzute la alin.(2), inclusiv în situația în care, potrivit prevederilor contractuale, comisionul este facturat separat comitentului.** ”*

Prin Raportul de inspectie fiscala din 20.09.2006, organul de inspectie fiscala a colectat TVA pe perioada ian.- dec.2004 in suma de ... lei intrucat petenta nu a prezentat factura fiscala de comision.

Sustinerea petentei ca pentru perioada ian.2004-dec.2004, organul de inspectie fiscala a considerat livrarile in suma de ... lei ca export direct este neintemeiata intrucat asa cum reiese din Raportul de inspectie fiscala din 20.09.2006, contestat, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu justifica scutirea de TVA potrivit reglementarilor art.2 pct.(4) din OMF 1846/2003 care precizeaza asa cum am aratat mai sus ca, :"**Comisionarul, care este exportatorul bunurilor in sensul taxei pe valoarea adaugata, justifica scutirea cu documentele prevazute la alin.(2).**"

Fata de cele specificate, avand in vedere faptul ca petenta nu a justificat integral regimul de scutire in sensul **ca nu a intocmit facturi fiscale de comision**, organul de inspectie fiscala in mod legal a aplicat cota standard de 19% conform prevederilor

art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, si a calculat in sarcina petentei TVA in suma de ... lei urmand a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

In ce priveste suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de catre organul de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala nr..... 20.09.2006, se retinem ca pentru aceasta suma petenta nu a motivat contestatia.

In drept art.176 din O.G nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

"ART. 176

Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;"

Totodata pct.2.4 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizeaza:

"2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Fata de prevederile legale aratate, aplicabile in speta, avand in vedere ca petenta nu a motivat in fapt si in drept contestatia pentru suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, urmeaza a se respinge ac nmotivata contestatia si pentru acest capat de cerere.

2.Referitor la suma de ... lei reprezentand dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar si penalitatile de intarziere in suma de ... lei.

Avand in vedere ca petenta datoreaza suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala conform principiului de drept *accesoriul urmeaza principalul*, aceasta datoreaza si dobanzile de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei calculate conform art.13 alin.(2) din O.G. nr.11/1996 coroborat cu art.13 alin.(2) din O.G. nr.61/2002 care precizeaza:

"Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiilor bugetare, la care s-a stabilit diferente, pana la data stingerii acestora inclusiv"

Totodata art.115 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Art.14 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare precizeaza:

"(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților."

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, urmeaza a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.186 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE :

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre **SC X SRL** inregistrata la DGFP Brasov.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in temeiul prevazut de Legea nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.