



DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE SALAJ

DECIZIA NR. 33
din 2007

Privind soluționarea contestației formulate de S.C. S.R.L. cu sediul social în localitatea , str. nr. , județul Sălaj, împotriva Raportului de inspectie fiscală nr. 2007 a Deciziei de impunere nr. 2007 si a Dispozitiei de măsuri nr. 2007, înregistrată la D.G.F.P.Sălaj sub nr. din 2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Sălaj a fost înștiințată de către Administratia Financiară pentru Contribuabili Mijlocii, Activitatea de Inspectie fiscală, prin adresa nr. 2007, cu privire la contestatia formulată de către S.C. S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscală nr. 2007 a Deciziei de impunere nr. 2007 si a Dispozitiei de măsuri nr. 2006,

Contestatia a fost înregistrată la Administratia Financiară pentru Contribuabili Mijlocii la data de 2007 sub numărul si a fost semnată de împuternicit av. , conform împuternicirii avocatale nr. din 2007 aflată în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl constituie refuzul rambursării sumei de 8286 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru lunile ianuarie si februarie 2007, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. 2007 în sumă de 35243 lei si majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de 4146 lei.

Constatand ca în speță sunt respectate prevederile art. 205, 206, 207si 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Sălaj este investită să se pronunte asupra cauzei.

I. S.C. S.R.L. prin avocat d-na , împuternicire avocatială nr. 94 din 20.08.2007, formulează contestație împotriva Raportului de inspectie fiscală nr. 2007 a Deciziei de impunere nr. 2007 si a Dispozitiei de măsuri nr. 2006, solicitând modificarea acestora în sensul recunoasterii dreptului societății la rambursarea soldului negativ de tva în sumă de 8286 lei pentru lunile ianuarie si februarie 2007 si anularea tva stabilită suplimentar în sumă de 35243 lei, precum si a majorărilor de întârziere stabilite în sumă de 4146 lei.

În susținerea contestației formulate arată următoarele:

Societatea comercială, prin cererea de compensare nr.1207 din 30.03.2007 a solicitat compensarea tva de rambursat în sumă de 8286 lei rezultată din decontul de tva nr. /27 martie, pentru lunile ianuarie si februarie, cu obligatii fiscale aferente salariilor pentru perioada ianuarie februarie 2007.

În timpul inspectiei fiscale organul de control a stabilit tva suplimentară în sumă de 43529 lei si majorări în sumă de 4146 lei, pentru perioada verificată.

Organul fiscal stabileste tva suplimentară în sumă de 43529 lei si majorări de întârziere în sumă de 4146 lei la facturile nr. 04.09.2006 nr. /17.10.2006, nr. /08.11.2006 si nr. /28.11.2006 deoarece "există diferente între cantitățile de produse livrate către comisionarul S.C. S.R.L pe care comitentul le înregistrează ca livrate la export si cantitățile de produse livrate efectiv înscrise în facturile externe" precum si pentru lipsa contractului care să contină cantitate si data exportului.

Organul de control retine prin Raportul de inspectie fiscală faptul că societatea nu avea înregistrate facturile nr. /08.11.2006 si nr. /28.11.2006 produsele regăsindu-se în stocul de produse finite.

Consideră că sunt contrare legii constatările si măsurile dispuse de către organul de control fiscal societatea având drept la rambursare si nu poate fi obligată la plata tva din următoarele motive:

S.C. S.R.L. în calitate de comitent are încheiat cu comisionarul S.C. S.R.L în calitate de comisionar contractul de comision nr. din 2003 pentru export de mobilă.

Produsele, cantitățile, preturile, valoarea mărfii de export si termenele de livrare la export erau stabilite ulterior, prin comenzile emise la executarea contractului de comision de către comisionarul S.C. S.R.L., contractul fiind valabil până la data de 30 aprilie 2008.

S.C. S.R.L. are ca activitate principală de producerea mobilierului din lemn. In perioada anilor 2004-2006, parte din productia de mobilier a fost livrată la export prin comisionarul S.C. S.R.L. în baza contractului de comision nr. din 2003.

Fabricarea si livrarea produselor s-a făcut în baza contractului dintre părți si comenzilor ferme ale comisionarului care indica cantitățile si data exportului asa cum cer dispozitiile art. 2 din Ordinul nr. 1864/2003 si ale art. 12 din Ordinul 2222/2006, nefiind culpa societății dacă comisionarul comisionarul nu a îndeplinit formalitățile vamale de export la termenele stabilite în comenzile emise în executarea contractului.

Potrivit cap. VI pct. 3 din contract societatea a livrat produsele în depozitul comisionarului din vama Bors însoțite de factura internă, urmând ca vămuirea si livrarea efectivă la export să se facă de către comisionar. In aceste conditii înregistrarea în contabilitate a facturilor emise în contul comisionarului S.C. S.R.L. nu s-a putut efectua în momentul întocmirii lor, respectiv a livrării produselor de la S.C. S.R.L., facturile fiind înregistrate în contabilitate numai după primirea declaratiilor vamale si a facturii externe.

Chiar si organul fiscal retine acest mod de lucru, precum si faptul că produsele livrate comisionarului la export, până la primirea documentelor de export erau înregistrate în contul de produse finite nefiind purtătoare de tva.

Consideră că se impune a preciza faptul că, pentru a nu denatura rezultatul financiar al societății si pentru stabilirea corectă a impozitului pe profit, societatea centralizează lunar facturile pentru care nu a primit declaratiile vamale si le înregistrează la produse finite cont. 345=711, iar la începutul lunii următoare operatiunea se stornează.

Având în vedere aceste conditii de livrare si înregistrare a facturilor către S.C.

S.R.L. între data intrării mărfii în depozitul comisionarului si data iesirii mărfii din tara existând un decalaj de până la 5-7 luni, societatea este în drept a contesta retinerile constatate de către organul de control, înscrisurile din anexa nr. 4 fiind gresite, cu atât mai mult , în perioada 2004-noiembrie 2006 inclusiv, organul fiscal a retinut acest mod de lucru si a aprobat toate cererile de rambursare de tva ce au fost formulate de către societate în acest interval de timp.

Anexa 4 urmează a fi corectată astfel:

-La f.f. nr. /04.09.2006 în valoare de 19800 EUR, înregistrată în ianuarie 2007 organul de control constată lipsa documentelor externe pentru 184 bucăți pat Cesar si 259 bucăți pat Alex. In actul de control s-a omis a se trece la pat Cesar 10 bucăți -din factura externă nr. /25.10.2006 si 8 bucăți la pat Alex din factura externă nr. /05.10.2006.

-La f.f. /17.10.2006 în valoare de 10276 EUR, înregistrată în februarie 2007 organul de control a constatat lipsa documentelor externe pentru 480 bucăți scaun Eva Colonial 364 bucăți, tabureti Iulia 4 bucăți si 162 bucăți tabureti Iulia 5.

In actul de control s-a omis a se trece 20 bucăți scaune Eva Colonial din factura externă /12.01.2007 si 4 bucăți tabureti lulia 4 din factura externă nr. /05.01.2007.

-La f.f. /28.11.2006 în valoare de 5036,6 EUR, înregistrată în martie 2007 organul de control a constatat lipsa documentelor externe tabureti lulia 1-144 bucăți , tabureti lulia 3 -342 bucăți, tabureti lulia 5-398 si tabureti Willy 60 bucăți.

In actul de control s-a omis a se trece 6 bucăți tabureti lulia 5 din factura externă /13.02.2007-2 bucăți si din factura externă nr. /05.01.2007-4 bucăți.

-La f.f. /08.11.2006 în valoare de 14000 EUR, înregistrată în mai 2007 organul de control a constatat lipsa documentelor externe pentru 966 bucăți tabureti lulia 3, 2896 bucăți tabureti Willy si 839 tabureti OTTO.

In actul de control s-a omis a se cuprinde 36 tabureti Willy din factura externă /28.02.2007-16 bucăți si din factura ext /28.02.2007-20 bucăți si 64 bucăți tabureti OTTO din factura externă /07.03.2007.

Se mentionează că anumite cantități din produsele livrate până la 31.12.2006 se pot regăsi în valoarea stocului de cca. 30000 EUR confirmat de S.C. S.R.L. prin scrisoarea nr. 352 din 20.06.2007 ce reprezintă marfa existentă în stoc care urmează a se livra la export până la finele lunii octombrie 2007.

Arată că în condițiile în care parte din facturi nu sunt înregistrate, produsele fiind înregistrate pe stoc societatea contestă si tva suplimentară în sumă de 16531,24 lei calculată asupra valorii produselor în stoc la 31.12.2006, pentru care nu s-au primit documentele externe până la data de 31.05.2007 (total 26588,8 EUR), urmând a fi expediate la export până în luna octombrie 2007, fiind aplicabile prevederile art. 12 din Ordinul nr. 2222/2006.

In susținerea contestatiei anexează comenzile-anexă la contract- ce au stat la baza livrărilor la export sau au rămas în depozitul comisionarului si urmează a fi livrate la export după 1 ianuarie 2007.

In concluzie, în condițiile în care există un contract de export în comision, care, prin comenzile emise de comisionar si executate de comitent, stabileste cantitățile si data exportului consideră că se impune admiterea contestatiei si desfiintarea actelor administrative fiscale atacate, cu atât mai mult cu cât acelasi organ fiscal a aprobat toate cererile de rambursare de tva depuse în perioada 01.01.2004 până la 30 noiembrie 2006 inclusiv.

II. Din Decizia de impunere nr. / .2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală înregistrat la A.F.C.M Sălaj sub nr. / 2007 referitor la aspectele contestate se retin următoarele:

2.1.1 Obligatii suplimentare de plată

Total tva stabilită suplimentar 43529 lei

Taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare 8286 lei

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată 35243 lei

Majorări de întârziere 4146 lei

2.1.2 Motivul de fapt

1.1 Societatea nu poate justifica livrarea produselor la export sau livrarea intracomunitară cu documente justificative conform prevederilor OMFP 1846/2003 si OMFP nr. 2222/2006 în valoare de 229100 lei si tva în sumă de 43529 lei. Produsele au fost livrate către comisionarul S.C. S.R.L. în baza unor facturi fiscale fără tva colectată pe care a fost înscrisă mentiunea "scutit cu drept de deducere".

2.1.3 Temeiul de drept

1. OMFP 1846/2003 art.2 alin.4, OMFP nr. 2222/2006 art. 12, alin. (1), lit. b) O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.116, alin. (5).

Din raportul de inspectie fiscală încheiat cu ocazia inspectiei fiscale partiale-rambursare de tva cu control ulterior la S.C. S.R.L., se retin următoarele:

Cu decontul de tva pe luna februarie 2007 înregistrat la A.F.P. Zalau sub nr. /27.03.2007 si la ACF sub nr. .2007 societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de tva în valoare de 8286 lei.

Prin cererea de compensare înregistrată la A.F.P. Zalău sub nr. .2007 societatea solicită compensare TVA de rambursat în valoare de 8286 lei din decontul de TVA aferent lunii februarie 2007 cu obligații fiscale aferente salariilor pentru perioada ianuarie-februarie 2007.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție s-au constatat următoarele:

În perioada 01.01.2007-28.02.2007 societatea a efectuat livrări intracomunitare de mic mobilier către . GMBH operațiuni scutite cu drept de deducere. Scutirea de TVA cu drept de deducere s-a făcut în baza art. 143 alin.(2), lit. a) din Legea 571/2003 republicată, în baza următoarelor documente justificative: factura fiscală, contractul încheiat cu clientul, document de transport CMR.

Referitor la produsele livrate la export în perioada verificată societatea înregistrează în contabilitate următoarele facturi fiscale:

Ianuarie 2007

S.C.	S.R.L.	valoare EUR	valoare lei	tva
f.f. Nr.	.09.2006	19800	69304,85	

S.C.	S.R.L.			
f.f. Nr.	/19.01.2007	8010	26992,42	5128,55

Referitor la produsele intracomunitare societatea livrează către partenerul .GMBH produse cu f.f.nr. 30.01.2007 în valoare de 4196 EUR respectiv 14286,12 lei factură pe care o înregistrează în luna martie 2007.

Februarie 2007

În luna februarie 2007 societatea livrează intracomunitar către partenerul .GMBH produse cu următoarele facturi:

		valoare EUR	valoare lei
f.f.	/06.02.2007	2289,2	7734,98
f.f.	/06.02.2007	6820,4	23045,45
f.f.	/27.02.2007	7093,2	23965,09
Total		16202,8	54745,52

Din facturile menționate mai sus f.f. /06.02.2007 în valoare de 7734,98 lei a fost înregistrată în luna martie 2007.

Fată de facturile menționate operatorul economic înregistrează în luna februarie factura fiscală nr. 17.10.2006 în valoare de 34918,28 lei respectiv 10276 EUR emisă către comisionarul S.C. S.R.L.

În fapt societatea procedează lunar la înregistrarea în contabilitatea producției realizate prin articolul contabil 345 "produse finite"=711 "variația stocurilor". Descărcarea de gestiune se face lunar pentru produsele livrate la intern și cele din facturile înregistrate în evidența contabilă pentru care societatea a primit de la comisionari documente pe care le consideră că atestă livrarea produselor la export, cât și livrarea direct către partenerul intermediar. Drept urmare în evidența contabilă gestiunea de mărfuri nu este descărcată pentru întreaga cantitate de mărfuri livrată către comisionari, deși sunt emise facturi fiscale.

La finele lunii se procedează la centralizarea facturilor emise către comisionari pentru care comitentul nu a efectuat descărcarea de gestiune pe motiv că nu a intrat în posesia documentelor prin care comisionarul justifică livrarea produselor la export sau intracomunitar. Cu valoarea acestor facturi societatea procedează la evidențierea în contabilitate a stocului de produse finite la sfârșitul lunii prin articolul contabil 345 = 711 concomitent cu stornarea stocului de produse finite de la începutul lunii prin același articol contabil în roșu.

La data de 28 februarie 2007 la poziția nr. .2007 din registrul jurnal societatea stornează stocul de produse finite de la începutul lunii în valoare de 220646,13 lei și înregistrează la poziția 2007 din registrul jurnal stocul de produse finite în valoare de 154455,67 lei livrate către comisionarul S.C. S.R.L. în anul 2006 pentru care nu s-a procedat la descărcarea de gestiune, deoarece comisionarul nu justifică cu documente livrarea produselor acestea nefiind livrate și regăsindu-se în stoc la comisionar.

Din documentele prezentate la control rezultă că societatea nu justifică livrarea la export conform prevederilor legale respectiv în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1846/2003, art.2 alin. (4).

Pentru produsele expediate către comisionarul S.C. S.R.L. si care nu au fost livrate la export până la data de 31.12.2006 justificarea scutirii tva intră sub incidenta OMFP nr. 2222/22.12.2006.

Din documentele prezentate la control rezultă că societatea nu justifică livrarea la export respectiv livrarea intracomunitară conform prevederilor legale mentionate mai sus respectiv scutirile de tva în condițiile mentionate pe facturi "scutit cu drept de deducere".

În cazul de față societatea prezintă la controlul încheiat cu comisionarul din care nu rezultă cantitățile de bunuri si data la care trebuia efectuat exportul.

Referitor la contractul de comision încheiat cu S.C. S.R.L., anexat ca documentatie la raportul de inspectie fiscală parțială.

Societatea prezintă la control contractul de comision nr. .2003, prelungit până la data de 30.04.2008 prin trei addendumuri înregistrate la comisionar sub nr. .2004, .2005 si .2006. Din acest contract nu rezultă cantitățile de bunuri precum si data la care trebuia efectuat exportul.

La solicitarea scrisă a organului de control (adresa nr. .2007) ca societatea să justifice cu documente scutirea de tva cu drept de deducere contribuabilul a prezentat adresa nr. .2007 emisă de S.C. S.R.L , intitulată "Grafic de livrare pentru produsele care au fost achizitionate de către firma S.C. S.R.L de la firma S.C.

S.R.L. până la data de 31.12.2006" si prin care S.C. S.R.L mentionează că urmează să expedieze marfa existentă în stoc în perioada iunie 2007-octombrie 2007.

În concluzie din cele prezentate mai sus rezultă că S.C. S.R.L. nu poate prezenta un contract ferm din care să rezulte răspunderea contractuală a părților pentru cantitățile de produse si data la care acestea trebuiesc livrate către partenerul extern.

Justificarea livrării la export de către comitent se face valoric prin centralizarea valorilor înscrise de comisionar pe copia declaratiilor vamale fără a se tine cont de sortimentul si cantitățile livrate de comisionar cu factura externă.

Din verificarea efectuată rezultă că există diferențe între cantitățile de produse livrate către comisionarul S.C. S.R.L pe care comitentul le înregistrează ca livrate la export si cantitățile de produse livrate efectiv înscrise în facturile externe asa cum rezultă din anexa 4 a raportului de inspectie fiscală.

Valoric diferentele se prezintă astfel:

Nr. Data fact.fisc.	Valoare EUR	Valoare lei	Val. Eur cf. Fact. ext.	Dif. EUR	Dif. lei	Tva
04.09.06	19.800	69.304,85	4.431	15.369	53.791,5	10.220,39
17.10.06	10.276	34.918	1.848,6	8.427,4	28.636,3	5.440,89
Total	30.076	104.222,85	6.279,6	23.796,4	82.427,8	15.661,28

În concluzie din documentele înregistrate de societate în perioada 01.01.2007-28.02.2007 se retine că societatea nu poate justifica livrarea produselor la export cu documente justificative conform prevederilor legale / OMFP nr. 1846/2003, art. 2 alin.(4) în valoare de 23796,4 EUR respectiv 82427,8 lei cu un tva aferent de 15661,28 lei.

La data de 28.02.2007 S.C. S.R.L. avea neînregistrate următoarele facturi fiscale a căror neînregistrare o justifică prin lipsa documntelor justificative care să ateste livrarea la export până la 31.12.2006 respectiv livrarea intracomunitară după data de 31.01.2007:

Factura fiscală nr. /28.11.2006 5036,6 EUR
Factura fiscală nr. /08.11.2006 14000,0 EUR

Factura fiscală nr.	/07.12.2006	7738,8 EUR
Factura fiscală nr.	/14.12.2006	8850,0 EUR
Factura fiscală nr.	/29.12.2006	10000,0 EUR
Total		45625,4 EUR

Contravaloarea în lei a sumei de 45625,4 EUR la cursul EUR din 28.02.2007 de 3,385 lei înregistrată de societate ca produse în stoc la 28.02.2007 este de 154455,67 lei.

În timpul controlului societatea prezintă documente pentru justificarea parțială a livrării la export sau livrării intracomunitare a stocului de produse înregistrat în balanța de verificare la data de 28.02.2007 respectiv înregistrarea în luna martie 2007 a f. f. nr. /28.11.2006 în valoare de 5036,6 EUR și în luna mai 2007 a f.f. nr. /08.11.2006 în valoare de 14000 EUR.

Și pentru aceste 2 facturi justificarea livrării la export (intracomunitar) de către comitent se face valoric prin centralizarea valorilor înscrise de comisionar pe copia declarațiilor vamale sau copia CMR fără a se ține cont de sortimentul și cantitățile livrate de comisionar cu factura externă.

Din verificarea efectuată rezultă că există diferențe între cantitățile de produse livrate către comisionarul S.C. S.R.L pe care comitentul le înregistrează ca livrate la export respectiv intracomunitar și cantitățile de produse livrate efectiv și înscrise în facturile externe, așa cum rezultă din anexa 4 a raportului de inspecție fiscală.

Valoricele diferențele se prezintă astfel:

Nr. Data fact.fisc.	Valoare EUR	Valoare lei	Val. Eur cf. Fact. ext.	Dif. EUR	Dif. lei	Tva
08.11.06	14.000	47.202,07	735,6	13.264,4	44.727,55	8.498,23
28.11.06	5.036,6	17.261,5	677,6	4.359	14.938,29	2.838,27
Total	19.036,6	64.463,57	1.413,2	17.623,4	59.665,84	11.336,5

În concluzie cu documentele înregistrate de societate, aceasta nu poate justifica livrarea produselor la export, intracomunitar, cu documente justificative conform prevederilor legale în valoare de 17803,4 EUR respectiv 59665,84 lei cu un tva aferent de 11336,5 lei.

Din valoarea facturilor emise în anul 2006 către comisionarul S.C. S.R.L societatea nu justifică până la finele controlului livrarea la export, intracomunitar produse în valoare de 26588,8 EUR respectiv 87006,53 lei.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 cap.VI

ART. 134 ^1

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

ART. 134 ^2

1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus și faptul că operatorul economic nu justifică cu documente livrarea produselor la export sau livrarea intracomunitară a produselor până la data controlului, nu prezintă un contract ferm încheiat cu comisionarul din care să rezulte cantitățile și termenele de livrare a produselor la export sau intracomunitar, contribuabilul are obligația colectării tva aferente acestor produse a căror valoare este de 26588,8 EUR respectiv 87006,53 lei iar tva este de 16531,24 lei.

În decontul de TVA aferent lunii februarie societatea bifează căsuța cu opțiune de rambursare "da" solicitând de la bugetul de stat suma de 8286 lei.

Din constatările prezentate mai sus rezultă că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă documentele justificative (facturi fiscale) în momentul emiterii lor.

În conformitate cu prevederile Legii 82/1991 cu modificările și completările ulterioare contribuabilul avea obligația înregistrării în contabilitate a facturilor fiscale la data emiterii lor și nu la data livrării produselor la export sau intracomunitar de către comisionar. Prin faptul de mai sus s-au încălcat prevederile art.6 din Legea 82/1991 cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile O.G. nr. 2/2001 art 6-7 contribuabilul a fost sancționat cu avertisment.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. _____ încheiat în data de _____ .2007 s-a aprobat rambursarea de TVA în sumă de 9956 lei (TVA aferentă lunii noiembrie acordată cu control anticipat).

Referitor la modul de soluționare a deconturilor cu sumă negativă de TVA solicitată la rambursare.

Prin decontul de TVA înregistrat la A.F.P. Zalău sub nr. _____ /27.03.2007 și la ACF sub nr. _____ .2007 societatea solicită rambursarea soldului sumei de 8286 lei.

Prin cererea de compensare înregistrată la A.C.F Zalău sub nr. _____ .2007 societatea solicită compensare TVA de rambursat în valoare de 8286 lei din decontul de TVA aferent lunii februarie 2007 cu obligații fiscale aferente salariilor pe perioada ianuarie-februarie 2007 după cum urmează:

- impozit pe salarii	630 lei
- CAS angajat	1524 lei
- Contribuție somaj angajat	159 lei
- CASS angajat	1014 lei
- Accidente de muncă și boli profesionale	141 lei
- CAS angajator	3135 lei
- Contribuție somaj angajator	316 lei
- CASS angajator	947 lei
- Contribuții pentru concedii și indemnizații	134 lei
- Contribuții fond garanție	39 lei.

În timpul inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de 43529 lei conform cap.III, 4, 2 al raportului de inspecție fiscală.

Pe baza actelor și documentelor a rezultat:

-TVA solicitată la rambursare	8286 lei;
-TVA la care agentul economic are drept de rambursare	0

Pentru neachitarea în termen a TVA stabilită suplimentar în sumă de 43529 lei în timpul inspecției fiscale, prin raportul de inspecție fiscală au fost calculate conform O.G. 92/2003 dobânzi de întârziere în sumă 4146 lei. Dobânzile de întârziere au fost calculate până la data de 27.03.2007.

În fapt la S.C. _____ S.R.L. s-a desfășurat inspecția fiscală parțială care a avut ca obiectiv rambursare de TVA cu control anticipat ca urmare a faptului că la depunerea decontului de TVA pe luna februarie 2007 înregistrat la A.F.P. Zalău sub nr. _____ / _____ .2007 și la ACF sub nr. _____ 2007 societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în valoare de 8286 lei.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție s-a constatat că în perioada 01.01.2007-28.02.2007 societatea a efectuat livrări intracomunitare de mic mobilier pentru care a aplicat regimul de scutire prevăzut de art. 143 alin.(2), lit. a) din Legea 571/2003 republicată, în baza următoarelor documente justificative: factura fiscală, contractul încheiat cu clientul, document de transport CMR.

Din documentele prezentate la control a rezultat că societatea nu justifică livrarea la export respectiv, livrarea intracomunitară, conform prevederilor legale a întregii cantități de marfă livrată.

Astfel din documentele înregistrate de societate în perioada 01.01.2007-28.02.2007 societatea nu poate justifica livrarea produselor la export cu documente justificative conform prevederilor legale / OMFP nr. 1846/2003, art. 2 alin.(4), în valoare de 23796,4 EUR diferite rezultate din facturile nr. _____ 04.09.06 și nr. _____ 17.10.06, respectiv 82427,8 lei cu un TVA aferent de 15661,28 lei.

De asemenea aceasta nu poate justifica livrarea produselor la export, intracomunitar, cu documente justificative conform prevederilor legale, în valoare de 17803,4 EUR, diferite rezultate din facturile nr. 08.11.06 si nr. 28.11.06, respectiv 59665,84 lei cu un tva aferent de 11336,5 lei.

Contribuabilul avea obligatia colectării tva aferenta produselor livrate cu facturile nr. /07.12.2006, nr. /14.12.2006 si nr. 29.12.2006, facturi care desi emise în luna decembrie 2006 nu erau înregistrate în contabilitate la data de 31.05.2007, a căror valoare totală este de 26588.8 EUR respectiv 87006,53 lei iar tva este de 16531,24 lei.

Contestatară nu este de acord cu, constatările organului de control considerând că sunt contrare legii societatea având drept la rambursare neputând fi obligată la plata tva din următoarele motive:

S.C. S.R.L. în calitate de comitent are încheiat cu comisionarul S.C. S.R.L în calitate de comisionar contractul de comision nr. din 2003 pentru export de mobilă.

Produsele, cantitățile, prețurile, valoarea mărfii de export si termenele de livrare la export erau stabilite ulterior, prin comenzile emise la executarea contractului de comision de către comisionarul S.C. S.R.L., contractul fiind valabil până la data de 30 aprilie 2008.

Fabricarea si livrarea produselor s-a făcut în baza contractului dintre părți si comenzilor ferme ale comisionarului care indica cantitățile si data exportului asa cum cer dispozitiile art. 2 din Ordinul nr. 1864/2003 si ale art. 12 din Ordinul 2222/2006, nefiind culpa societății dacă comisionarul nu a îndeplinit formalitățile vamale de export la termenele stabilite în comenzile emise în executarea contractului.

Potrivit cap. VI pct. 3 din contract societatea a livrat produsele în depozitul comisionarului din vama Bors însoțite de factura internă, urmând ca vămuirea si livrarea efectivă la export să se facă de către comisionar. In aceste conditii înregistrarea în contabilitate a facturilor emise în contul comisionarului S.C. S.R.L. nu s-a putut efectua în momentul întocmirii lor, respectiv a livrării produselor de la S.C. S.R.L., facturile fiind înregistrate în contabilitate numai după primirea declaratiilor vamale si a facturii externe.

In drept în conformitate cu art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare:

ART. 143

(1) Sunt scutite de taxa:

a) livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunitii de catre furnizor sau de alta persoana în contul sau;

(...)

(3) Prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si (2) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa.

Si potrivit Ordinului nr. 2.222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completrile ulterioare:

ART. 12

(1) Pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionari care actioneaza în nume propriu, dar în contul unui comitent din tara, scutirea de taxa pe valoarea adăugata pentru livrarile realizate de comitent catre comisionar pana la data de 31 decembrie 2006, ramâne definitiva, daca bunurile vor fi transportate de catre comisionar din România în afara Comunitatii sau în alt stat membru, dupa data de **1 ianuarie 2007 inclusiv**. Justificarea scutirii pentru livrarile realizate de comitent catre comisionar se justifica astfel:

a) în cazul în care bunurile sunt exportate de catre comisionar, cu urmatoarele documente:

1) contractul încheiat cu comisionarul, din care sa rezulte cantitatile de bunuri, precum si data la care trebuie efectuat exportul;

2) copie de pe declaratia vamala de export transmisa de comisionar, care sa fie certificata de biroul vamal de iesire din spatiul Comunitar, si/sau, dupa caz, sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, si copia de pe lista-anexa la declaratia vamala, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului;

3) factura emisa de comitent catre comisionar pentru livrari realizate pana la data de 31 decembrie 2006, inclusiv.

b) în cazul în care bunurile sunt livrate intracomunitar de catre comisionar, cu urmatoarele documente:

1) contractul încheiat cu comisionarul, din care sa rezulte cantitatile de bunuri, precum si data la care trebuia efectuat exportul, care a devenit livrare intracomunitara daca bunurile sunt transportate într-un stat membru dupa 1 ianuarie 2007;

2) copie de pe documentele prevăzute la art. 10, emise de comisionar;

3) factura emisa de comitent catre comisionar pentru livrari realizate pana la data de 31 decembrie 2006, inclusiv.

(2) Pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionari care actioneaza în nume propriu, dar în contul unui comitent din tara, livrarile de bunuri realizate dupa data de 1 ianuarie 2007 de catre comitenti catre comisionari nu beneficiaza de scutirea de taxa acordata în regim tranzitoriu potrivit alin. (1).

Din analiza textelor de lege mai sus citate se retine că pentru exportul efectuat prin comisionari scutirea de taxă se justifică potrivit Ordinului nr. 1846/2003 daca bunurile vor fi transportate de catre comisionar din România în afara Comunitatii sau în alt stat membru, dupa data de **1 ianuarie 2007 inclusiv**. Incepând cu data de 1 ianuarie 2007 sunt aplicabile prevederile Ordinului 2222/2006. Livrarile de bunuri realizate dupa această data de catre comitenti catre comisionari nu beneficiaza de scutirea de taxa acordata în regim tranzitoriu potrivit alin. (1) din Ordinul 2222/2006.

Având în vedere prevederile legale citate rezultă că pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată societatea avea obligatia să prezinte documentele justificative legale necesare scutirii de tva prevăzute de Ordinul 2222/2006 pentru întreaga cantitate de marfă livrată conform facturilor nr. /04.09.06, nr. /17.10.06, /08.11.06 si nr. /28.11.06.

Pe cale de consecință rezultă că în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de 26997,78 aferentă produselor pentru care nu justifică exportul cu documente asa cum este prevăzut de legislatia în vigoare.

Referitor la afirmatia contestatareii potrivit căreia organul de control a omis luarea în considerare a documentelor care justifică exportul produselor asa cum a arătat în contestatie din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se retin următoarele:

Anexa nr. 4, contestată de societate reprezintă o preluare a declaratiilor vamale înscrise de contribuabil în anexa 5, completată cu facturile externe, prezentate la control de contribuabil, la fiecare declaratie vamală si cantitățile si sortimentul de produse de pe facturile externe.

Astfel procedându-se la solicitarea de documente justificative în sustinerea contestatiei societatea a prezentat în xerox copie facturi externe pentru următoarele produse:

a)- 10 buc. Pat Cesar în valoare de 805 lei (10 buc. *43eur/buc*3,5 lei/ eur) cu tva aferentă de 153 lei

- 8 buc. pat Alex în valoare de 1204 lei (8 buc. *43eur/buc*3,5 lei/ eur)cu tva aferentă de 229 lei

b)- 20 buc. Scaun Eva Colonial în valoare de 815 lei (20 buc. *12,6 eur/buc*3,398 lei/ eur)cu tva aferentă de 155 lei

- 4 buc. Tabureti Iulia în valoare de 54 lei (4buc. *4eur/buc*3,398 lei/ eur)cu tva aferentă de 10 lei

c)- 2 buc. Tabureti Iulia 5 în valoare de 40 lei (2 buc. *5,7eur/buc*3,5218 lei/ eur)cu tva aferentă de 8 lei

Referitor la 4 buc. tabureti Iulia 5 de pe factura externă 72B095/23.02.2006 la pozitia 8 este înscris sortimentul taburet rotativ Iulia 5 uleiata iar din specificatiile făcute de societate si puse

la dispozitia organului de control (anexate) rezultă că societatea a livrat tabureti Iulia 5 lăcuiti cele 2 sortimente având preturi diferite.

d) - 36 buc. Tabureti Wily în valoare de 340 lei (36 buc. *2,8 eur/buc*3,372 lei/ eur)cu tva aferentă de 65 lei

- 64 buc. Tabureti Otto în valoare de 432 lei (64 buc. *2eur/buc*3,372 lei/ eur)cu tva aferentă de 82 lei

e) In ceea ce priveste facturile fiscale nr. /04.09.06, /17.10.06, /28.11.06, /08.11.06- în contestatia înaintată de către contribuabil se mentionează că în facturile externe cu care societatea a justificat livrarea la export a produselor înscrise în aceste facturi sunt anexate o serie de alte produse care lipsesc de la alte facturi fiscale (scutite cu drept de deducere) iar anumite cantități de produse livrate până la 31.12.2006 se pot regăsi în valoarea stocului de marfă de cca 30000 EUR existent la comisionar.

Referitor la aceste justificări, asa cum s-a arătat si în raportul de inspectie fiscală, societatea efectuează descărcarea de gestiune a produselor livrate comisionarului valoric netinând seama de sortimentul si cantitatea de marfă livrată la export, întocmind în acest sens o anexă (anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscală) care cuprinde documentele în baza cărora s-a procedat la înregistrarea descărcării de gestiune din contabilitate.

Pentru ca livrările de mărfuri către comisionar să fie scutite cu drept de deducere petenta avea obligatia să justifice cu documente justificative livrarea intracomunitară la export.

In concluzie din suma de 43529 lei reprezentând tva stabilită suplimentar s-a admis ca urmare a contestatiei tva în sumă de 702 lei si accesorii aferente acesteia în sumă de 29 lei.

Intrucât ca urmare a formulării contestatiei societatea a justificat livrarea la export pentru produse în valoare de 3690 lei cu o taxă pe valoarea adăugată în valoare de 702 lei urmează să se admită contestatia pentru această sumă cu accesoriile aferente în valoare de 29 lei si să se respingă contestatia pentru suma de 26295,78 lei reprezentând tva.

Referitor la facturile fiscale nr. /07.12.2006, nr. /14.12.2006 si nr. /29.12.2006 în valoare totală de 26588,8 EUR, respectiv cu o valoare de 87006,53 lei si tva în valoare de 16531, 24 lei emise către comisionarul S.C. S.R.L. din raportul de inspectie fiscală se retine că pentru aceste facturi societatea nu justifică până la finele controlului livrarea la export sau intracomunitar a produselor înscrise în acestea, facturile nefiind înregistrate în contabilitate.

Contribuabila arată în contestatie că "Potrivit cap. VI pct. 3 din contract societatea a livrat produsele în depozitul comisionarului din vama Bors însoțite de factura internă, urmând ca vămuirea si livrarea efectivă la export să se facă de către comisionar. In aceste conditii înregistrarea în contabilitate a facturilor emise în contul comisionarului S.C. S.R.L. nu s-a putut efectua în momentul întocmirii lor, respectiv a livrării produselor de la S.C. S.R.L., facturile fiind înregistrate în contabilitate numai după primirea declaratiilor vamale si a facturii externe

In drept potrivit art 128 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(2) (...)

Si potrivit art. 134¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol.

Iar potrivit art. 134²

1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

Intrucât la control nu au fost prezentate documentele justificative legale necesare scutirii de tva prevăzute de Ordinul 1846/2003 în vigoare până la 31 decembrie 2006 sunt aplicabile prevederile art. 140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 140

(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.

Având în vedere cele de mai sus afirmatia contestatarei potrivit căreia "în conditiile în care parte din facturi nu sunt înregistrate, produsele fiind înregistrate pe stoc societatea contestă si tva suplimentară în sumă de 16531,24 lei calculată asupra valorii produselor în stoc la 31.12.2006, pentru care nu s-au primit documentele externe până la data de 31.05.2007 (total 26588,8 EUR), urmând a fi expediate la export până în luna octombrie 2007, fiind aplicabile prevederile art. 12 din Ordinul nr. 2222/2006" nu poate fi retinută în solutionarea favorabilă a contstatiei, urmând a fi respinsă contestatia pentru suma de 16531,24 lei reprezentând tva.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar si contestate de către societate se retine ca stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul. Intrucât prin punctul anterior al deciziei s-a admis contestatia pentru suma de 29 lei reprezentând majorări de întârziere se retine că societatea datorează suma de 4117 lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de 42827 lei.

Pe cale de consecință urmează să se anuleze Decizia de impunere nr. 64/17.07.2007 si să se emită o nouă decizie avându-se în vedere cele retinute în cuprinsul deciziei.

1. Referitor la contestatia formulată împotriva Dispozitiei privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală Dispozitiei de măsuri nr. .2007 încheiată de A.F.C.M. Sălaj, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la art. 206 reglementează:

ART. 206

Forma si continutul contestatiei

(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

ART. 209

Organul competent

(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

b) ...;

c) ...;

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.

Si conform Ordinului nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

5. Instructiuni pentru aplicarea art. 178 - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intra în competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art 178 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.

5.2. **Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.

Având în vedere prevederile legale citate precum si faptul că prin dispozitia privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nu s-au stabilit impozite, taxe si accesorii ale acestora, D.G.F.P. Sălaj nu are competenta solutionării acestui capăt de cerere urmând ca, contestatia referitoare la dispozitia privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.

nr. .2007 să fi soluționată de către organele fiscale emitente, A.F.C.M, Activitatea de Inspectie Fiscală.

Pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative enunțate precum și a art. 216 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se

DECIDE

1. Admiterea contestației pentru suma 702 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente în sumă de 29 lei.

2. Respingerea contestației pentru suma de 42827 reprezentând taxa pe valoarea adăugată lei și accesoriile aferente în sumă de 4117 lei.

3. Declinarea competenței de soluționare a contestației referitoare la Dispoziția nr. 2006 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, organului emitent al acesteia respectiv A.F.C.M Sălaj.

4. Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Sălaj în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV