



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.140 - 22.11.2005
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L. din CONSTANȚA
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța **a fost sesizat de către S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța** prin adresa nr...../.....10.2005 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....10.2005, **cu privire la necesitatea reluării procedurii administrative și analizarea pe fond a contestației** înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../.....04.2005, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....04.2005.

Formulată **împotriva Raportului de inspecție fiscală întocmit la data de02.2005 de reprezentanții S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar stabilite de inspecția fiscală nr...../28.02.2005**, contestația a fost suspendată prin Decizia nr.62/06.05.2005 deoarece prin adresa nr...../.....03.2005 organul fiscal a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, pentru a stabili dacă faptele constatate întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală.

Soluția de suspendare a soluționării contestației a avut ca temei legal prevederile art.183(1)lit.a) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2004.

Solicitarea petentei privind analiza pe fond a contestației exprimată prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....10.2005, este justificată de Rezoluția emisă la data de09.2005 de Parchetul de pe lângă Judecătoria Constanța în dosarul nr...../P/2005, prin care se confirmă propunerea de a nu se începe urmărirea penală împotriva domnului IONESCU ION, administrator la S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța.

Suma contestată are valoarea totală de lei (RON), compusă din:

-..... lei RON - taxă pe valoarea adăugată (..... lei + lei + lei);

-..... lei RON - dobânzi întârziere TVA (..... lei + lei + lei);

-..... lei RON - penalități întârziere TVA (..... lei + lei + lei).

Referitor la termenul de depunere a contestației, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei rezultă faptul că Raportul de inspecție fiscală nr...../.....02.2005, împreună cu Decizia de impunere nr...../.....02.2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, au fost primite prin poșta, contestatara semnând de primirea acestora la data de 04.03.2005 (confirmare de primire).

Adresa reprezentând contestația a fost înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../.....04.2005, aceasta fiind expediată prin poștă de către petentă la data de 02.04.2005, conform datelor de pe plicul cu ștampila poștală existent la dosarul cauzei.

Având în vedere data primirii actelor atacate (04.03.2005) și data la care contestația a fost transmisă prin poștă organului fiscal care a întocmit aceste acte (02.04.2005), se constată respectarea termenului legal de 30 de zile prevăzut la art.176(1) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2004, în vigoare la data demarării cării administrative de atac.

Contestația este semnată de reprezentantul legal și poartă ștampila societății fiind respectate astfel dispozițiile art.175(1) lit.e) din același act normativ.

Deoarece în contestație petenta nu menționase suma totală contestată precum și componența acesteia, în temeiul prevederilor pct.175.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/24.12.2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr.1050/2004, organul de soluționare a solicitat precizări în acest sens prin adresa nr...../22.04.2005.

Potrivit adresei nr...../.....04.2005 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....05.2005, petenta a completat dosarul cauzei și a precizat suma totală contestată și componența acesteia pe tipuri de impozite și taxe.

Având în vedere cele prezentate, în speță sunt întrunite condițiile de procedură prevăzute la art.176 și 179(1), lit.a) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 republicată în 2005, motiv pentru care Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să analizeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - Activitatea de control fiscal sub nr...../.....04.2005, S.C. CONSTANTA S.R.L. cu sediul în Constanța, b-dul, nr....., etaj, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J13/...../2002 și având CUI cu atribut fiscal R, a formulat contestație împotriva măsurilor dispuse prin:

-Raportul de inspecție fiscală nr...../28.02.2005

și

-Decizia de impunere nr...../.....02.2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, documente emise de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Actele atacate au fost încheiate urmare verificării condițiilor privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei(RO) care rezultă din decontul lunii decembrie 2004 întocmit de S.C. CONSTANTA S.R.L. și din cererea de rambursare nr...../.....01.2005.

Solicitând admiterea contestației și anularea parțială atât a Raportului de inspecție fiscală nr...../.....02.2005 cât și a Deciziei de impunere nr...../.....02.2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite în timpul inspecției fiscale, petenta precizează că organul de control nu a făcut o apreciere reală a situației de fapt, iar constatările acestuia nu sunt în totalitate întemeiate.

Petenta menționează că anexează contestației documente care nu au fost prezentate în timpul controlului, dar care pot determina recalcularea taxei pe valoarea adăugată.

Deasemenea în susținerea contestației sale, S.C. CONSTANTA S.R.L. precizează următoarele:

1.-La pct.3, lit.c) din Raportul de inspecție fiscală s-a reținut că pentru exportul în comision, regimul de scutire a taxei pe valoarea adăugată cu drept de deducere se aplică numai dacă există documentele justificative, printre acestea și listele-anexă la declarația vamală, în care se înscrie denumirea comitentului;

-motivat de faptul că pentru anumite operațiuni de export în comision listele-anexă nu au fost prezentate în timpul controlului, asupra bazei impozabile facturate organul fiscal a aplicat taxa pe valoarea adăugată, stabilind un debit total în sumă de lei(RO);

-taxa pe valoarea adăugată stabilită în timpul controlului ar urma să se reducă cu suma de lei, inclusiv dobânzile (..... lei) și penalitățile de întârziere (..... lei), motivat de faptul că la dosarul contestației se atașează lista-anexă la declarația vamală care justifică exportul efectuat prin comisionarul S.C.G..... S.R.L. București;

2.-Referitor la pct.4 din Raportul de inspecție fiscală, în contestație se apreciază că analiza cheltuielilor în raport cu veniturile pe o anumită perioadă așa cum a procedat organul de control, este greșită;

-cheltuielile perioadei în cauză, respectiv august 2003 - decembrie 2003, se referă la facturile care privesc convorbirile telefonice efectuate, cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei(RO);

-în perioada respectivă unitatea nu s-a aflat în situația unei întreruperi voite de activitate, chiar și temporară, când cheltuielile nu sunt deductibile, ci "[...] a existat o perioadă în care din cauza conjuncturii economice nefavorabile" nu au existat angajamente comerciale potrivit obiectului său de activitate, în schimb prospectarea fondului de afaceri și contactarea partenerilor s-au efectuat prin convorbiri telefonice, motiv pentru care aceste cheltuieli trebuie considerate deductibile;

-3.Referitor la pct.6 din Raportul de inspecție fiscală cât la Decizia de impunere potrivit căreia **s-a constatat că nu există dovada plății avansului pentru prestațiile efectuate cu societățile în cauză**, în contestație se susține că organul de control nu a realizat o apreciere reală a situației de fapt și nici nu a avut în vedere toate actele existente;

-prin contractul nr...../18.11.2004 încheiat între S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. M..... S.R.L. în calitate de prestator, modificat prin actul adițional nr...../09.12.2004, s-a convenit ca prestatorul să achiziționeze un imobil pe care să-l vândă petentei ca sediu social după amenajare;

-prin contractul nr...../18.11.2004 încheiat între contestatară în calitate de beneficiar și S.C. C..... S.R.L. în calitate de prestator, modificat prin Actul adițional nr...../09.12.2004, s-a convenit ca prestatorul să execute finisajele, instalația sanitară și cea electrică la clădirea care urma să fie vândută petentei și care avea să devină sediu pentru S.C. CONSTANTA S.R.L.;

-precizând că cele două contracte au un obiect bine determinat a cărei finalitate constă în amenajarea unei clădiri, contestatară susține că nu este reală aprecierea organului fiscal potrivit căreia obiectul celor două contracte nu ar avea legătură cu activitatea sa, precum și faptul că nu există dovada plății avansului pentru cele două contracte, în condițiile în care la art.3 și pct.3.2 din cele două contracte în discuție este prevăzută clauza referitoare la modalitățile de plată și unde se fac mențiuni exprese despre plata avansului, cu indicarea facturilor și a ordinelor de plată aferente;

Finalul contestației cuprinde concluzia petentei conform căreia este evident faptul că organul de control a constatat în mod greșit că nu au fost îndeplinite condițiile de rambursare a sumei de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, indicând deasemenea baza legală, respectiv prevederile art.174 și 176 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală în temeiul căreia S.C. CONSTANTA S.R.L. a formulat contestația.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr...../.....02.2005, organul fiscal a stabilit următoarele:

Verificarea a avut ca obiect soluționarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei(RO) depusă de S.C. CONSTANTA S.R.L., conform decontului de TVA nr...../18.01.2005.

Obiectul principal de activitate al societății verificate constă în "tăierea și rindeluirea lemnului, impregnarea lemnului" - cod CAEN 2010 și "intermedieri în comerțul cu material lemnos și de construcții" - cod CAEN 5113.

Având în vedere strict capetele de cerere pentru care S.C. CONSTANTA S.R.L. a demarat calea administrativă de atac, prin Raportul de inspecție fiscală organul fiscal a stabilit următoarele aspecte :

1. La pct.3, lit.c) din Raportul de inspecție fiscală, se precizează că pentru **exportul de cherestea în comision**, regimul de scutire cu drept de deducere se aplică potrivit art.143(1)lit.a) din Legea 571/2003, iar justificarea scutirii se face în conformitate cu prevederile cap.I, art.2(4) din O.M.F.P. nr.1846/2003.

Potrivit temeiului legal invocat, petenta trebuia să dețină și copia de pe lista-anexă la declarația vamală de export, în care comisionarul preciza denumirea comitentului și să prezinte acest document în timpul controlului.

Motivat de faptul că unitatea verificată nu a putut prezenta lista-anexă la operațiunile de export în comision, operațiunile identificate prin factura fiscală nr..... din 02.06.2004 și factura fiscală nr..... din 24.06.2004 nu au fost considerate scutite de taxa pe valoarea adăugată așa cum prevedea art.143(1)lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Prin anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală a fost constituită taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei(ROM), precum și accesorii aferente, respectiv dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere de lei.

2.Potrivit punctului 4 din Raportul de inspecție fiscală, în perioada august 2003 - decembrie 2003, **societatea nu a desfășurat activitate, nu a realizat venituri dar a înregistrat cheltuieli cu convorbirile telefonice**. În temeiul art.22(4)lit.a) din Legea nr.345/2002 republicată, suma de lei(ROM) reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu convorbirile telefonice, a fost considerată nedeductibilă.

În timpul controlului la acest punct au fost constituite dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

3.La punctul 6 din Raportul de inspecție fiscală, organul de control precizează că în luna mai 2004, S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de garant, a încheiat cu Banca Comercială - Sucursala Constanța în calitate de creditor, două contracte de depozit prin care se garanta executarea obligațiilor debitoarelor principale S.C. C..... S.R.L., respectiv S.C. M..... S.R.L. în cazul neacoperirii de către acestea a obligațiilor de plată în termenul contractual.

Conform extrasului de cont 37/18.11.2004, urmare nerambursării creditelor de către S.C. C..... S.R.L. și S.C. M..... S.R.L., Banca Comercială S.A. - Sucursala Constanța a executat garanția depusă de S.C. CONSTANTA S.R.L., reținând suma de lei(ROM) în contul datoriei S.C. C..... S.R.L. și suma de lei ROM în contul datoriei S.C. M..... S.R.L.

În aceeași lună, între S.C. M..... S.R.L. în calitate de prestator și S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de beneficiar s-a încheiat contractul de prestări nr...../18.11.2004, prin care prestatorul se obliga să identifice și să achiziționeze teren și imobil care ulterior va fi utilizat de beneficiar. Valoarea contractului este în sumă de lei(ROM), iar pentru această sumă a fost emisă factura de avans nr...../19.11.2004, cu taxă pe

valoarea adăugată înscrisă în sumă de lei(RO), încasarea avansului considerându-se garanția în favoarea S.C. M..... S.R.L.

De asemenea, între S.C. C..... S.R.L. în calitate de prestator și S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de beneficiar, s-a încheiat contractul de prestări servicii nr...../18.11.2004 prin care prestatorul se obliga să efectueze lucrări de finisaje interioare și exterioare precum și lucrări de instalații sanitare și electrice către beneficiar. Valoarea acestui contract este de lei (RON), iar cu această valoare a fost întocmită factura de avans nr...../19.11.2004, cu TVA înscris în sumă de lei, avansul fiind considerat garanția în favoarea S.C. C..... S.R.L.

Făcând mențiunea că petenta nu a efectuat o plată în avans în urma încheierii celor două contracte de prestări servicii, organul fiscal precizează că au fost încălcate prevederile art.134(5)lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și nu are drept de deducere pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei(RO).

Deoarece **obiectul celor două contracte de prestări servicii nr..... și din 18.11.2004 nu privesc activele dar nici activitatea S.C. CONSTANTA S.R.L.**, organul fiscal a stabilit că nu sunt îndeplinite condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.145(3)lit.a) din Legea nr.571/2003, iar petenta nu are drept de deducere pentru TVA înscris în cele două facturi de avans în sumă totală de lei(RO).

În baza celor prezentate, organul fiscal a respins la rambursare fără drept de preluare, suma de lei(RO), iar la diferența rămasă de plată în sumă de lei (..... lei - lei), în timpul controlului au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de lei, precum și penalități de întârziere în sumă de lei.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de control fiscal, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de02.2005 de reprezentanții S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a avut ca obiectiv soluționarea cererii privind rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată rezultată din decontul lunii decembrie 2004, cerere înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Constanța sub nr...../.....01.2005.

Urmare verificării efectuate, organul fiscal a stabilit faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei(RO) solicitată de petentă pentru a fi restituită, a fost respinsă fără drept de preluare deoarece s-a constatat faptul că nu sunt îndeplinite condițiile legale.

Recapitulația Raportului de inspecție fiscală nr...../.....02.2005 conține următoarele obligații fiscale stabilite suplimentar în sarcina S.C. CONSTANTA S.R.L.:

-..... lei(RO) (..... lei + lei) - taxă pe valoarea adăugată;

-..... lei(RO) - dobânzi întârziere TVA;

-..... lei(RO) - penalități întârziere TVA.

Sumele au fost preluate în decizia de impunere nr...../.....02.2005, iar acestea au fost contestate parțial.

Astfel, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....05.2005 S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța completează dosarul contestației și precizează sumele pentru care a demarat calea administrativă de atac, respectiv:

-..... lei(RO) - taxă pe valoarea adăugată (..... lei + lei + lei);

-..... lei(RO) - dobânzi întârziere TVA (..... lei + lei + lei);

-..... lei(RO) - penalități întârziere TVA (..... lei + lei + lei).

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă:

1. - este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de bunuri expediate în afara țării de către altă persoană în contul S.C. CONSTANTA S.R.L., în condițiile în care operațiunea de export în comision în cauză este certă, confirmată de organele vamale și dovedită cu documentele prevăzute de actele normative existente la dosarul contestației

2. - petenta putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru cheltuieli înregistrate în perioada august 2003 - decembrie 2003, în condițiile în care în această perioadă nu a realizat operațiuni taxabile

3. - contestatoarea putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv de rambursarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă facturilor de avans emise de S.C. C..... S.R.L. și S.C. M..... S.R.L. în baza contractele de prestări servicii nr...../18.11.2004 și nr...../18.11.2004, în condițiile în care petenta nu face dovada beneficiilor (prestărilor de servicii) pentru care au fost emise facturile în cauză

1.Referitor la operațiunea de export în comision

În fapt, S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța a livrat prin comisionari cherestea la export.

Potrivit anexei nr.3 la Raportul de inspecție fiscală, pentru două operațiuni de export în comision, organul de control a constatat că unitatea verificată nu deținea lista-anexă întocmită de comisionar la declarația vamală de export, document prevăzut de art.2(4) din O.M.F.P. nr.1846/22.12.2003 și care justifică regimul de scutire TVA prevăzut la art.143(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru acest fapt, operațiunile consemnate în factura fiscală nr..... din 02.06.2004 și nr..... din 24.06.2004 emise pentru operațiunile de export efectuate prin comisionar G..... S.R.L. București, respectiv N..... S.R.L. București, au fost

considerate în timpul controlului că nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată așa cum prevede art.143(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

A fost astfel stabilită pentru cele două operațiuni taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei(ROM), dobânzi de întârziere aferente în sumă de lei, precum și penalități de întârziere în cuantum de lei.

Măsura organului de control de a constitui taxă pe valoarea adăugată la operațiuni de export în comision pentru nedeținerea listei-anexă la declarația vamală de export, a fost parțial contestată de S.C. CONSTANTA S.R.L.

Astfel, anexând la contestație lista-anexă la declarația vamală care privește exportul realizat prin comisionar S.C. G..... S.R.L. București, petenta susține că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar din acest considerent, ar urma să se reducă cu lei(ROM), la fel și accesoriile aferente acestei sume, respectiv dobânzile de întârziere cu lei, iar penalitățile de întârziere cu lei.

În drept, potrivit 143 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/22.12.2003 :

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată :

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

iar potrivit art.2 din O.M.F.P. nr.1846/22.12.2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art.143(1) și art.144(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

*"(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 comisionar, cât și de către comitent.[...] **Comitentul justifică scutirea cu următoarele documente:***

a) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și data la care trebuie efectuat exportul;

*b) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă și copia de pe lista anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului [...] **Scutirea cu drept de deducere se aplică și în perioada în care comitentul nu este în posesia copiei de pe declarația vamală de export;***

c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar".

Din coroborarea textelor normative invocate, rezultă că operațiunile de export în comision sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată atât pentru comisionar cât și pentru comitent, iar comitentul justifică scutirea TVA prin prezentarea în primul rând a facturii fiscale emisă de comitent către comisionar privind transferul mărfii și a contractului încheiat cu comisionarul.

Legiuitorul nu scapă din vedere faptul că declarația vamală de export fiind un document care se întocmește de comisionar, o copie a acesteia poate ajunge cu întârziere la comitent și dispune în acest sens prin art.2(4) lit.b) din O.M.F.P. nr.1846/22.12.2003 ca scutirea pentru comitent să se aplice și în perioada în care comitentul nu este în posesia copiei de pe declarația vamală de export.

Astfel, în mod logic dacă comitentul nu deține copia declarației vamale de export, nu poate deține nici lista-anexă la declarația vamală de export, ambele documente fiind întocmite de către comitent.

În speță, conform contractului de comision pentru operațiuni de export nr...../04.02.2004, S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate comitent și S.C. G..... S.R.L. în calitate de comisionar, convin pentru efectuarea unui export de cherestea de plop pe relația T.....

Prin Actul adițional nr..... din 02.06.2004 la contractul anterior prezentat, este precizată cantitatea de cherestea de plop care urma să fie exportată în T....., respectiv mc.

Potrivit Declarației vamale de export nr...../.....06.2004 cantitatea de mc cherestea de plop în valoare de USD este exportată de S.C. G..... S.R.L. București, destinatarul înscris în caseta 8 fiind S..... - T.....

Prin factura fiscală nr...../02.06.2004 emisă de S.C. G..... S.R.L. București către S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța, este consemnat comisionul la operațiunea de export identificată prin D.V.I. nr...../.....06.2004.

Potrivit listei-anexă la declarația vamală de export nr..... din06.2004, S.C. G..... S.R.L. București certifică că mc cherestea care a făcut obiectul operațiunii de export în cauză, provin de la S.C. CONSTANTA S.R.L. din Constanța.

Documentele anterior prezentate (contract de comision pentru operațiuni de export nr...../04.02.2004, Actul adițional nr..... din 02.06.2004, Declarația vamală de export nr...../.....06.2004, lista-anexă la declarația vamală de export nr..... din06.2004 vizată de organele vamale la data de 05.03.2005) există la dosarul contestației și au fost depuse în susținerea contestației privind justificarea efectuării operațiunii de export efectuate și pentru care S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de comitent a emis factura fiscală nr...../02.06.2004 scutită de TVA.

Neprezentarea la momentul controlului a listei-anexă la D.V.I.nr...../.....06.2004 nu constituie un motiv întemeiat pentru organul de control de a considera că exportul nu este justificat, iar tranzacția efectuată de petentă prin factura fiscală nr...../02.06.2004 nu este scutită de TVA., cu atât mai mult cu cât potrivit art.1(4) din O.M.F.P. nr.1846 din 22.12.2003 :

"În situația în care, din cauze independente de voința furnizorului sau prestatorului, nu pot fi prezentate toate documentele justificative prevăzute de prezentele instrucțiuni, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se poate aplica dacă există alte documente prin care se poate face dovada realizării operațiunii".

Potrivit referatului nr...../.....04.2005 privind propunerile de soluționare a contestației, organul fiscal găsește motivare pentru respingerea contestației și menținerea măsurii sale justificând prin aceea că lista-anexă la declarația vamală de export nr...../.....06.2004 anexată contestației, are o dată ulterioară încheierii actului de control, respectiv 05.03.2005. Motivat de această justificare a organului fiscal, prin adresa nr..... din11.2005 organul de soluționare a solicitat Direcției Regionale Vamale Constanța - Biroul Vamal Constanța Port punctul de vedere referitor la legalitatea și autenticitatea listei-anexă în cauză.

Solicitarea către organele vamale s-a efectuat în temeiul art.183(2) din Codul de procedură fiscală aprobată prin O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 care prevede că pentru lămurirea cauzei, organul de soluționare poate solicita punctul de vedere al altor instituții și autorități.

Prin adresa nr..... din11.2005 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....11.2005 existentă la dosarul cauzei, Biroul Vamal Constanța confirmă faptul că S.C. G..... S.R.L. București a efectuat exportul în comision identificat prin D.V.E. nr..... din06.2004 pentru societatea S.C. CONSTANTA S.R.L. din Constanța. În aceeași adresă se precizează că prin adresa nr...../25.02.2005 S.C. G..... S.R.L. București a solicitat "aposteriori" certificarea listei-anexă, care a fost aprobată și vizată în data de 05.03.2005 de lucrătorul vamal în baza documentelor anexate la D.V.E. în cauză.

Pentru dovedirea faptului că marfa exportată de S.C. G..... S.R.L. București aparține S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța, dar și pentru dovedirea realizării operațiunii de export în cauză, organul vamal transmite Licența de Export emisă de Ministerul Economiei și Comerțului - Direcția Generală de Politici Comerciale.

Potrivit licenței, exportatorul este S.C. G..... S.R.L. București(caseta 5), furnizorul mărfii este S.C. CONSTANTA S.R.L. din Constanța(caseta 10), marfa care face obiectul exportului este cherestea de plop(caseta 15), iar țara de destinație T.....(caseta 9).

Având în vedere cele prezentate, rezultă că documentele invocate în prezenta decizie (existente la dosarul contestației) justifică livrarea de bunuri în afara țării de către S.C. G..... S.R.L. București în contul S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța identificată prin D.V.E. nr..... din06.2004, operațiune care este scutită de taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.143(1) lit.a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003.

Pe cale de consecință **prezenta decizie va cuprinde soluția de admitere a contestației pentru capătul de cerere în sumă de lei(RO) reprezentând taxă pe valoarea adăugată, dobânzi de întârziere aferente în sumă de lei, precum și penalități de întârziere în valoare de lei.**

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor înregistrate în perioada în care nu au fost realizate operațiuni taxabile

În fapt, în perioada august 2003 - decembrie 2003 S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța nu a desfășurat activitate, nu a realizat venituri, înregistrând doar cheltuieli cu convorbirile telefonice.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală și anexei nr.4 la acesta, taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu convorbirile telefonice în sumă de lei(ROM) a fost considerată nedeductibilă conform art.22(4)lit.a) din Legea nr.345/2002 republicată privind taxa pe valoarea adăugată. Pentru această sumă au fost stabilite dobânzi de întârziere în sumă de lei, precum și penalități de întârziere de lei.

Măsura a fost contestată de petentă și susținută prin afirmația potrivit căreia este greșită analiza cheltuielilor în raport cu veniturile pe o anumită perioadă, iar societatea nu s-a aflat în situația unei întreruperi voite de activitate.

În drept, referitor la regimul deducerii taxei pe valoarea adăugată, art.22(4) din Legea nr.345 republicată privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

"Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a)operațiuni taxabile".

Actul normativ prevede în mod evident ca bunurile și serviciile pentru care se deduce taxa pe valoarea adăugată, să participe la realizarea veniturilor, a operațiunilor taxabile sau altfel spus, deducerea taxei pe valoarea adăugată nu poate fi tratată separat ci condiționat de colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile realizate.

În speță, se constată că în perioada în cauză petenta nu a desfășurat activitate, nu a realizat operațiuni taxabile ci doar a înregistrat cheltuieli cu convorbirile telefonice, situație în care condițiile impuse de legiuitor pentru ca taxa pe valoarea adăugată să poată fi deductibilă nu au fost respectate, iar **petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu convorbirile telefonice.**

Referitor la argumentele contestatarii potrivit cărora este greșită analiza cheltuielilor înregistrate în raport cu veniturile realizate pe o anumită perioadă sau că este utilă, necesară și în interesul unității cheltuielile cu telefoanele, se constată că petenta nu ia în considerare condițiile impuse de legiuitor, nesocotind înțelesul articolului de lege.

Susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile legale privind deducerea taxei pe valoarea adăugată sunt clare și se impune respectarea acestora.

Rezultă că măsura stabilită de organul de control de a trata ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu convorbirile telefonice, înregistrate de petentă în perioada august 2003 - decembrie 2003, este corectă, în condițiile în care unitatea nu a realizat operațiuni taxabile.

Pentru acest motiv urmează a **se respinge contestația pentru capătul de cerere în sumă totală de lei(RON), din care lei taxă pe valoarea adăugată, dobânzi întârziere TVA și lei penalități întârziere TVA.**

3.Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans emise de S.C. C..... S.R.L. și S.C. M..... S.R.L. în baza contractelor de prestări servicii nr...../18.11.2004, respectiv nr...../18.11.2004

În fapt, în luna mai 2004 petenta a încheiat cu Banca Comercială S.A. Sucursala Constanța, două contracte de depozit bancar, respectiv:

-unul din05.2004 în sumă de lei(RON) prin care garantează executarea obligației debitoarei principale S.C. C..... S.R.L. din Constanța în valoare totală de lei, constând din rambursarea creditului și plata dobânzilor aferente derivând din contractul de credit nr..... din 19.05.2004, în cazul neacoperirii obligației de plată de către debitoarea principală în termenul stabilit prin contract;

-unul din05.2004 în sumă de lei(RON) prin care garantează executarea obligației debitoarei principale S.C. M..... S.R.L. din Constanța în valoare totală de USD, constând din rambursarea creditului și plata dobânzilor aferente derivând din contractul de credit nr..... din 20.05.2004, în cazul neacoperirii obligației de plată de către debitoarea principală în termenul stabilit prin contract;

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, urmare faptului că debitoarele principale nu au rambursat creditele, conform extrasului de cont nr...../18.11.2004 Banca Comercială S.A. Sucursala Constanța a executat garanția depusă de S.C. CONSTANTA S.R.L., reținând suma de lei(RON) în contul datoriei S.C. C..... S.R.L. și suma de lei(RON) în contul datoriei S.C. M..... S.R.L.

La aceeași data la care banca a executat garanția petentei, se încheie două contracte de prestări servicii astfel:

-contractul nr...../18.11.2004 între S.C. C..... S.R.L. în calitate de prestator și S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de beneficiar, prin care prestatorul se obligă să efectueze lucrări de finisaje interioare și exterioare, precum și lucrări de instalații sanitare și electrice către beneficiar. Valoarea contractului este de lei(RON), iar pentru această sumă S.C. C..... S.R.L. a emis factura de avans nr...../19.11.2004, cu taxă pe valoarea adăugată înscrisă în sumă de lei, încasarea avansului considerându-se garanția executată de bancă în favoarea S.C. C..... S.R.L.

-contractul nr...../18.11.2004 între S.C. M..... S.R.L. în calitate de prestator și S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de

beneficiar, prin care prestatorul se obligă să identifice și să achiziționeze teren și imobil ce va fi utilizat de către beneficiar. Valoarea contractului este de lei(RON), iar pentru această sumă S.C. M..... S.R.L. a emis factura de avans nr...../19.11.2004, cu taxă pe valoarea adăugată înscrisă în sumă de lei, încasarea avansului considerându-se garanția executată de bancă în favoarea S.C. M..... S.R.L.

Constatând că obiectul contractelor de prestări servicii anterior prezentate nu privesc activele dar nici activitatea petentei, că nu a efectuat o plată în avans în cazul celor două contracte de prestări servicii, organul fiscal a stabilit că petenta nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de lei(RON), respingând la rambursare suma solicitată în valoare de lei(RON).

Pentru diferența rămasă de plată lei (..... lei - lei) în timpul controlului au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de lei, precum și penalități de întârziere în sumă de lei.

Măsura organului de control referitoare la acest capăt de cerere a fost contestată, petenta susținând că nu au fost avute în vedere toate actele existente, motiv pentru care constatările sunt greșite.

Precizând că cele două contracte de prestări servicii au un obiect bine determinat, respectiv amenajarea unei clădiri pe care urma să o achiziționeze, S.C. CONSTANTA S.R.L. apreciază ca nefondată constatarea organului de control potrivit căreia cele două contracte nu ar avea legătură cu activitatea sa, dar și că nu a fost efectuată plata avansurilor, în condițiile în care la art.3, pct.3.2 din cele două contracte se fac mențiuni despre plata avansului, cu indicarea facturilor și a ordinelor de plată.

În drept, potrivit art.134(5) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/22.12.2003 *"Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:*

[...]

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. [...] Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării".

Referitor la regimul deducerilor taxei pe valoarea adăugată, art.145(3) din Codul fiscal prevede:

"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 care urmează să fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă".

În speță, sintetizând prezentarea cazului organul de soluționare constată că, în scopul acoperirii creditelor pe care

S.C.C..... S.R.L. și S.C. M..... S.R.L. nu le-au rambursat, Banca Comercială S.A. Sucursala Constanța a executat garanția bancară constituită de S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța.

Prin contractele de prestări servicii încheiate între petentă pe de o parte în calitate de beneficiar și S.C. C..... S.R.L. și S.C. M..... S.R.L. pe de altă parte, în calitate de prestatori, cele trei părți convin ca suma pe care banca a executat-o să constituie avans pentru prestările de servicii care vor fi executate, iar în acest sens au fost emise facturile fiscale de avans în discuție.

Pornind de la cele două contracte de prestări servicii încheiate cu S.C. C..... S.R.L. și S.C. M..... S.R.L. se rețin următoarele:

1). Contractul de prestări servicii încheiat de S.C. CONSTANTA S.R.L. ca beneficiar cu societatea C..... S.R.L. ca prestator, la art.1 privind **obiectul contractului**, prevede că prestatorul se obligă să efectueze lucrări de finisaje interioare și exterioare, precum și lucrări de instalații sanitare și electrice, fără a se individualiza imobilul la care urmează să se efectueze aceste lucrări.

Analizând bilanțul de verificare, se constată că petenta nu are în patrimoniu clădiri la care S.C. C..... S.R.L. să efectueze diverse lucrări așa cum se precizează în Contractul nr..... din 18.11.2004.

Din documentele dosarului nu reiese nici că a închiriat un imobil la care ar putea să efectueze aceste lucrări de amenajare.

Astfel, S.C. CONSTANTA S.R.L. nu probează cu documente care sunt operațiunile taxabile în folosul cărora achiziționează serviciile S.C. C..... S.R.L., nerespectând astfel prevederile art.145(3) lit.a) din Codul fiscal.

Din aceste motive S.C. CONSTANTA S.R.L. nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată din factura fiscală nr...../19.11.2004 pentru suma de lei (RON).

2). Contractul de prestări servicii încheiat de S.C. CONSTANTA S.R.L. ca beneficiar cu societatea M..... S.R.L. ca prestator, la art. 1 referitor la **obiectul contractului** prevede că prestatorul se obligă să achiziționeze un teren cu imobil care vor fi utilizate de S.C. CONSTANTA S.R.L.

Din prevederile contractuale reiese că operațiunile taxabile pentru S.C. CONSTANTA S.R.L. care îi dă dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată, ar fi utilizarea terenului cu imobil de la S.C. M..... S.R.L.

Pentru ca S.C. M..... S.R.L. să dea în utilizare aceste bunuri va trebui mai întâi să le achiziționeze după care în baza unui contract de cedare a folosinței bunurilor cu S.C. CONSTANTA S.R.L., va putea factura avans.

Ori S.C. M..... S.R.L. nu poate presta un asemenea serviciu, neavând încă achiziționată baza materială necesară prestării serviciului, iar un contract de prestări servicii privind utilizarea terenului și a imobilului nu poate fi încheiat cu S.C. CONSTANTA S.R.L.

Petenta nu demonstrează că achiziționează un serviciu destinat utilizării lui în folosul operațiunilor sale taxabile,

motiv pentru care pentru nerespectarea prevederile art.145(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei (RON) din factura fiscală nr..... din 19.11.2004 emisă de S.C. M..... S.R.L.

Față de cele prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată de S.C. CONSTANTA S.R.L. pentru suma totală de lei(RON), din care lei taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr...../19.11.2004 și lei taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr...../19.11.2004.

Nu poate fi luată în considerare în sensul soluționării favorabile a contestației pentru acest capăt de cerere argumentul petentei potrivit căruia nu au fost avute în vedere toate documentele, deoarece aceleași documente prezentate în contestație au fost analizate în timpul controlului și fac obiectul dosarului în cauză.

Pe cale de consecință, se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța pentru suma totală de lei(RON) reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale, dar care nu întrunește condițiile pentru a se exercita dreptul de deducere.

Potrivit art.115(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală : *"Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere"*, iar conform principiului de drept, *"accesoriul urmează principalul"*, obligația principală nu poate fi separată de obligația accesorie, principiu care operează și în legislația fiscală. Așadar dacă nu este achitată la termen obligația principală, aceasta este însoțită de accesorii care de fapt se constituie în actualizarea datoriei la momentul constatării ei.

În aceste condiții se respinge contestația împotriva accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Pentru considerentele arătate în cuprinsul prezentei, în temeiul dispozițiilor art.179(1), coroborate cu cele ale art.180(1) și 186(1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în Monitorul Oficial nr.863 din 26.09.2005, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulate de S.C. CONSTANTA S.R.L. din Constanța pentru capătul de cerere în sumă totală de lei(RON), cu următoarea componență:

- lei - taxă pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi întârziere TVA;
- lei - penalități întârziere TVA,

precum și anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr...../.....02.2005 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru aceste sume, în conformitate cu prevederile art.186(2) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației pentru suma totală de lei(RON), din care :

- lei - taxă pe valoarea adăugată(..... lei + lei);
- lei - dobânzi întârziere TVA (..... lei + lei);
- lei - penalități întârziere TVA (..... lei + lei).

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac așa cum prevede art.180(2) din Codul de procedură fiscală republicat în 2005, în conformitate cu prevederile art.188(2) din același act normativ și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

D.D. / 5 ex.
21.11.2005