

DECIZIE NR. 441/153/23.08.2006

I. Prin contestația formulată și înregistrată la D.G.F.P. (...) sub nr. (...) /20.07.2006, petenta contestă măsurile dispuse prin decizia de impunere nr. (...) /12.06.2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice (...) – Activitatea de Control Fiscal și măsurile dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. (...).

În susținerea contestației petenta formulează următoarele argumente:

A. În ceea ce privește nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. (...) /12.06.2006 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală, organele fiscale constată două neregularități cu privire la colectarea și deducerea taxei pe valoarea adăugată, ambele nefondate, după cum vom arăta în cele ce urmează.

a. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată

Prin raportul de Inspecție fiscală s-a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L., TVA colectată suplimentar în sumă de (...) lei aferent operațiunilor din luna noiembrie 2005, baza de impozitare fiind (...) lei.

Conform deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală se menționează că potrivit anexelor la contractul de comision (...) /01.07.2004 se consemnează condițiile de execuție prin care se precizează că materialele sunt asigurate de S.C. X S.R.L., pe cheltuiala sa cum este de exemplu anexa nr. (...) /02.11.2005. În baza unei note de consum transmisă de către comitent S.C. X S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli valoarea materialelor cuprinse în avizul de însoțire a mărfii nr. (...) /01.11.2005 pentru o cantitate de 1.112 kg platbandă fără a mai emite factura fiscală către comitentul și producătorul S.C. P S.R.L. pentru cantitatea de marfă din avizul de însoțire a mărfii respectiv”.

Petenta consideră că această motivare nu este corectă și în deplină concordanță cu prevederile legale.

Ca atare se invocă prevederile art. 405 din Codul Comercial, conform căruia „comisionul are ca obiect tratarea de afaceri comerciale de către comisionar în socoteala comitentului”

În dezvoltarea textului de lege al Codului Comercial, agentul economic aduce în discuție literatura juridică de specialitate (Drept Comercial Român – S.D.C.) conform căruia „contractul de comision este un contract prin care o parte, numită comisionar, se obligă pe baza împuternicirii celeilalte părți, numită comitent, să încheie anumite acte de comerț, în nume propriu, dar pe seama comitentului, în schimbul unei remunerații, numită comision”.

Având în vedere cele prezentate, agentul economic consideră că atât definiția legală cât și doctrina în domeniu nu limitează sfera actelor de comerț ce intră în obiectul contractului de comision, în acest sens, voința părților fiind suverană.

Astfel, atât organul fiscal, cât și organele de inspecție fiscală realizează o confuzie gravă cu privire la natura juridică a „contractelor de export în comision”, pornind de la denumirea contractului, limitând clauzele acestuia la cele ale unui contract de comision clasic.

Petenta subliniază că, contractele încheiate cu partenerii săi comerciali, „reprezintă legea părților”, așa cum dispune art. 969 Cod Civil, și care au forță obligatorie atât

între părți, cât și în raport cu orice alt organ, chiar și în fața unei instanțe judecătorești. Astfel, se consideră că, simple organe administrative, nu pot cenzura un contract comercial, care reprezintă voința suverană a părților între care a fost încheiat, fiind ținute de prevederile acestuia la fel cum sunt ținute și părțile contractante.

Prin urmare, organele fiscale sunt ținute să analizeze contractul pornind de la voința internă a părților, nu pornind de la definițiile abstracte și chiar parțiale date în unele texte de lege care au un alt obiect de definit. Deasemenea atât doctrina, cât și jurisprudența a arătat că în interpretarea clauzelor și efectelor unui contract nu trebuie pornit de la denumirea dată de părți, ci de la interpretarea voinței interne a părților într-un sens util, adică în sensul de a produce efecte juridice.

Societatea, invocă eroarea de interpretare a contractelor de export în comision de către organele de control, precizând: în interpretarea acestora există o livrare de mărfuri de la S.C. X S.R.L. către partenerul său de afaceri și ca atare pentru materialele astfel „livate”, pentru care s-au emis avizele de însoțire a mărfii trebuiau să se emită în termen de 5 zile lucrătoare facturi fiscale.

Prevederile art. 155 alin. 3 din Codul Fiscal precizează: „Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea.”

Prin urmare, pentru a exista obligația de facturare în termen de 5 zile este necesar să existe o livrare. Definiția legală a livrării de bunuri se găsește în art. 128 alin. 1 din Codul Fiscal, conform căruia: „Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia”.

În opinia societății, pentru a fi în prezența unei livrări de bunuri este necesar să existe un transfer al dreptului de proprietate, or, în cazul contractului analizat mai sus nu poate fi vorba nici un moment despre un transfer al unui drept de proprietate asupra unor bunuri, întrucât S.C. X S.R.L. nu transferă dreptul său de proprietate asupra materialelor către comitent.

Valoarea materialelor se regăsește în comisionul perceput de către S.C. X S.R.L., neintrând în cheltuielile comitentului, aceasta reprezentând o cheltuială pentru comisionar. Prin urmare, nu se efectuează un transfer de proprietate asupra lor, ele rămânând în continuare proprietatea S.C. X S.R.L., cheltuielile făcute cu achiziționarea acestor materiale fiind și rămânând cheltuieli ale comisionarului, ele neafectând sub nici un aspect patrimoniul comitentului.

Având în vedere cele prezentate, petenta concluzionează, astfel:

- din moment ce nu are loc un transfer al dreptului de proprietate între comisionar și comitent, nu poate fi vorba despre o livrare de bunuri în acceptul Codului Fiscal, așa cum am mai arătat, și, pe cale de consecință nu există obligativitatea emiterii unor facturi, fiind necesară doar emiteria unor avize de însoțire a mărfii, bunurile fiind și rămânând proprietatea S.C. X S.R.L., valoarea lor fiind inclusă în valoarea comisionului perceput.

b. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă

Cât privește TVA deductibilă, petenta nu este în concordanță cu constatarea organelor de control conform căreia „potrivit contractului încheiat obligația suportării cheltuielilor legate de producerea mărfii, asigurarea și controlul calității revine în totalitate S.C. F S.R.L., iar S.C. X S.R.L. are calitatea numai de comisionar. Față de situația prezentată societatea nu dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, respectiv aceea de comisionar față de S.C. F S.R.L.”, și serviciile prestate de SC S SRL „nu sunt destinate utilizării în folosul acțiunii sale taxabile și nu dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate”.

În susținerea celor afirmate petenta menționează că în raportul de inspecție fiscală se precizează că nu se justifică cheltuielile efectuate de societate în relația cu S.C. S S.R.L., deși există un contract și prestatorul a emis o factură.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 modificată (care se afirmă că ar fi fost încălcat în acest context de către subscrisă), „dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.”

Dat fiind cadrul legal petenta consideră că avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii invocate întrucât aceasta se datorează și a fost achitată pentru prestările de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă, aceste servicii fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

S.C. X S.R.L. are calitatea de comisionar, însă această calitate nu exclude posibilitatea acesteia de a apela la serviciile unor specialiști pentru a se realiza controlul calității mărfurilor vândute partenerilor străini, față de care are asumată o obligație de garanție.

Agentul economic acuză logica organelor de control fiscal conform căreia, având un contract ce presupune verificarea calității de către producător (acesta având o obligație de garanție asumată prin contractul nr. (...)/15.11.2005), comisionarul nu ar avea nici un drept de a-l verifica pe producător, acceptând produsele acestuia doar pe baza declarației că sunt conforme din punct de vedere calitativ, în contextul în care S.C. X S.R.L. are, la rândul ei, o obligație de garanție față de partenerul extern.

Prin faptul că S.C. X S.R.L. a uzat de serviciile de specialitate ale S.C. S S.R.L., care face o verificare a calității produselor anterior momentului exportului, ceea ce reduce considerabil riscul refuzului acestora de către partenerul extern, returnarea acestora în România și remedierea defecțiunilor sau înlocuirea acestora, toate aceste operațiuni fiind suportate de către S.C. X S.R.L. Pe cale de consecință, prin faptul că folosește serviciile de control al calității, efectuate de către S.C. S S.R.L., în contextul în care S.C. X S.R.L. nu are un compartiment specializat în acest gen de activități, nu face altceva decât să preîntâmpine plata anumitor sume de bani și angajarea unor previzibile litigii, care ar determina pierderi însemnate pentru comitent și compromiterea relațiilor comerciale cu partenerii externi.

Prin urmare, „necesitatea dovedirii acestor servicii”, așa cum pretinde pct. 48 Titlul II din HG nr. 44/2004, este pe deplin dovedită de către S.C. X S.R.L., astfel că serviciile fiind efectiv prestate și executate în baza unui contract ferm, care precizează serviciile prestate și tarifele percepute sunt întrunite cumulativ ambele cerințe ale pct. 48 mai sus citat, cheltuielile astfel efectuate fiind deductibile.

Organul fiscal imixtionează pe această cale activitatea comercială a S.C. X S.R.L., afectând libertatea comercială a acesteia în contextul în care contractul este legea părților, el fiind obligatoriu și pentru organul fiscal, cu atât mai mult cu cât acesta îndeplinește toate condițiile de fond și formă impuse de legislația fiscală.

De asemenea societatea, în finalul acestor argumente, precizează faptul că prin Decizia Direcției Generale Publice nr. (...)/12.02.2004 privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L. Timișoara înregistrată la DGFP sub nr. (...)/22.12.2003, organul de soluționare a contestației a admis calea administrativă de atac, anulând actele de control într-o situație fiscală similar, subscrisa având încheiat un contract similar cu S.C. B S.R.L. În această decizie se arată: „Din conținutul contestației ... rezultă cu claritate că produsele

destinate exportului în prealabil sunt supuse unui control de calitate riguros, deci activitatea tehnică prestată de S.C. B S.R.L. este aferentă veniturilor impozabile și este cheltuială deductibilă”.

B. În ceea ce privește nelegalitatea și netemeinicia Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. (...)/... (nefiind precizată data emiterii) emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală

S.C. X S.R.L. solicită nulitatea acestei Dispoziții întrucât lipsește data emiterii ei, revăzută în mod expres de art.43 alin. 2 lit. b.

În ceea ce privește măsurile dispuse de organele fiscale la punctele 1.1 (măsura 1.2.2 din raport) și, respectiv 2. din decizie (măsura 3.1.3.2 din raport), acestea fiind consecința directă a constatărilor netemeinice mai sus arătate, sunt și ele, la rândul lor, netemeinice pentru aceleași argumente arătate la punctele I.1 și respectiv I.2 din contestație.

II. Prin decizia de impunere nr. (...)/12.06.2006, respectiv prin raportul de inspecție fiscală întocmit în data de 29.05.2006, s-a stabilit TVA neadmisă la rambursare în sumă de (...) lei, astfel:

- TVA colectată stabilită suplimentar = (...) lei
- TVA nedeductibilă = (...) lei

1. REFERITOR LA TVA COLECTATĂ STABILITĂ SUPPLEMENTAR = (...) LEI

Conform Raportului de Inspecție Fiscală încheiat în data de 29.05.2006, bunurile livrate sunt consemnate în facturi fiscale, baza de impozitare și cotele de impozitare sunt corect stabilite în conformitate cu prevederile art. 137 și art. 140 din Legea nr. 571/2003.

Din analiza documentației pusă la dispoziție s-a constatat că în perioada verificată societatea a realizat venituri din comision la export și din operațiuni de livrării de mărfuri la export.

Din verificările efectuate s-a constatat că S.C. X S.R.L. a livrat SC P SRL diverse materiale pe bază de aviz de însoțire a mărfii nr. (...)/01.11.2005 în valoare totală de (...) lei, pe care s-a înscris "nu se facturează, necesar pentru execuția pieselor destinate exportului". (anexa nr.8 la RIF).

Aceste materiale au fost consumate în producție de SC P SRL, iar produsele finite rezultate sunt facturate ulterior SC X SRL în regim de scutire de TVA, și destinate a fi vândute la export de către comisionar(SC X SRL), în baza contractului de comision nr. (...)/01.07.2004.

În anexa la contractul de comision nr. (...)/01.07.2004 se consemnează condițiile de execuție adică se precizează că materialele sunt asigurate de SC X SRL, pe cheltuiala sa cum este de exemplu anexa nr. 32/02.11.2005.

În baza unei note de consum transmise de către comitent, SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli valoarea materialelor cuprinse în avizul de însoțire al mărfii nr. (...)/01.11.2005 pentru o cantitate de 1.112 kg platbandă, fără să mai emită factură fiscală către comitentul și producătorul SC P SRL pentru cantitățile de marfă înscrise în avizul de însoțire al mărfii respectiv.

Din evidenta contabilă nu rezulta ca materialele trimise la terți pentru prelucrare (debit cont 351 = credit 302) au fost evidențiate la intrarea în gestiunea societății după prelucrare în debitul conturilor materiilor prime s-au materiale (cont 301 sau 302) potrivit

Reglementarilor contabile simplificate aprobate prin OMF.306/2002 cap.V din Norme Metodologice de utilizare a conturilor clasa 3 grupa 35 „stocuri aflate la terți”. Operațiunea contabilă se înregistrează direct prin contul 602 (cheltuieli cu materiale consumabile) neexistând posibilitatea urmăririi materialelor intrate în gestiune după prelucrare.

Bunurile astfel produse prin incorporarea unor materiale ale comisionarului SC X SRL au fost facturate de comitentul SC P SRL prin factura (...) /18.11.2005 către SC X SRL, după care au fost vândute mai departe de către comisionar unei societăți străine din Italia prin factura internă și invoice nr. (...) /18.11.2005.

Prin îndeplinirea obligațiilor asumate prin contract, de a vinde la export mărfurile comitentului, SC X SRL are calitatea de comisionar, având dreptul de a factura în regim de scutire TVA bunurile astfel exportate, conform prevederilor art.2, alin.(4) din OMFP 1846/2003.

Deși în contractele de comision s-a prevăzut posibilitatea prin care comisionarul să pună la dispoziția comitentului diverse materiale pe cheltuiala sa, aceasta nu înlătură obligația respectării prevederilor art.155 alin.(3) din legea 571/2003 modificată și completată, și anume de a emite factură fiscală în termen de 5 zile lucrătoare de la data livrării bunurilor cu aviz de însoțire a mărfii fără a depăși finele lunii, având în vedere că ele au fost utilizate de comitentul producător la realizarea produselor.

În cazul avizului de însoțire al mărfii nr. (...) /01.11.2005 nu s-a emis factura fiscală. Valoarea totală a materialelor din avizul mai sus menționat respectiv platbandă metalică, este de (...) lei.

Conform prevederilor art.155, alin.(3) din legea 571/2003 modificată și completată, organele de control au stabilit o diferență de TVA colectată în sumă totală de (...).

2. REFERITOR LA TVA NEDEDUCTIBILĂ = (...) LEI

TVA deductibilă provine din importuri definitive de bunuri, achiziții de obiecte de inventar, servicii vamale, prestări servicii, achiziții de mărfuri de pe piața internă etc.

În urma verificării organul de control respinge la rambursare TVA aferentă facturii fiscale nr. (...) /30.11.2005 în valoare de (...) lei cu TVA aferentă de (...) lei, în care se consemnează contravaloarea prestării de servicii conform contract nr. (...) /01.11.2005 pe luna noiembrie 2005, factură emisă de prestatorul S.C. S S.R.L.

Obiectul contractului de prestări servicii nr. (...) /01.11.2005 între S.C. S S.R.L. și S.C. X S.R.L. este următorul:

ART. 1 Executantul S.C. S S.R.L. va desfășura activitate de control de calitate la marfa exportată pentru toate contractele de export cu stabilirea produselor rebutate.

ART.2 Executantul va stabili necesarul materialelor de export care nu pot fi reparate pe piața internă, cu găsirea furnizorului extern în condițiile cele mai avantajoase de preț.

ART.7 Prețul este de (...) Euro/lună + TVA.

Societatea prezintă în timpul controlului un raport de activitate cu semnătura și ștampila prestatorului S.C. S S.R.L., fără a fi avizat de către beneficiarul lucrărilor executate S.C. X S.R.L.

Asociații S.C. S S.R.L. sunt V.E. cetățean italian și T.M. cetățean român care sunt aceeași asociați și la firma beneficiară S.C. X S.R.L. În raportul de activitate se menționează și numele V.E. care participă la verificarea calității pieselor la S.C. F S.R.L. care are calitatea de producător și comitent încheind contract de comision la export cu S.C. X S.R.L.

Potrivit contractului încheiat obligația suportării cheltuielilor legate de producerea mărfii, asigurarea și controlul calității revine în totalitate S.C. F S.R.L, iar SC X SRL are calitatea numai de comisionar (anexa nr.6 la RIF).

Față de situația prezentată SC X SRL, nu dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, respectiv aceea de comisionar față de S.C. F S.R.L..

Astfel au fost încălcate de către SC X SRL prevederile art. 21 alin. 4 lit. m, art. 145 alin.3 din Legea 571/2003 modificată, deoarece:

- serviciile prestate de către SC S SRL nu sunt destinate utilizării în folosul activității taxabile a SC X S.R.L.

- nu se dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate de către SC X SRL.

Potrivit pct. 48 Titlu II , din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 modificată, aprobate prin HG. 44/2004 actualizată, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

- serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract în care să se precizeze serviciile prestate, tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului,

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Potrivit art. 145 alin .(3) din Legea 571/2003 modificata "dreptul de deducere ia naștere dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile".

S-a stabilit de către organele de control TVA nedeductibilă în sumă de (...) lei și o cheltuială nedeductibilă fiscal în suma de (...) lei ce face obiectul facturii fiscale nr. (...)/30.11.2005.

III. Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată invocate de către contestator și de către organele de control, organul de soluționare a contestației reține:

a. Cu privire la TVA colectată în sumă de (...) lei

În urma verificării fiscale s-a constatat că între S.C. X S.R.L. și S.C. P S.R.L. s-a încheiat contractul de comision la export nr. (...)/01.07.2004, conform căruia S.C. X S.R.L. are calitatea de comisionar, iar S.C. P S.R.L. are calitatea de comitent. Prin anexa nr. (...)/02.11.2005 la contractul de comision nr. (...)/01.07.2004 se menționează condițiile de execuție conform cărora materialele sunt asigurate de S.C. X S.R.L.

Conform raportului de inspecție fiscală S.C. X S.R.L. a livrat la S.C. P S.R.L., diverse materiale pe baza de avizului de însoțire a mărfii nr. (...)/01.11.2005 în valoare totală de (...) lei, pe care s-a înscris „nu se facturează, necesar pentru execuția pieselor destinate exportului”.

Aceste materiale s-au consumat în producție de către S.C. P S.R.L., iar produsele finite rezultate sunt facturate ulterior S.C. X S.R.L. în regim de scutire de TVA și destinate a fi vândute la export de către comisionar, în baza contractului de comision.

Așa cum au prezentat organele de control, S.C. X S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli, în baza unei note de consum transmise de comitent, valoarea materialelor cuprinse

în avizul de însoțire a mărfii nr. (...)/01.11.2005 pentru o cantitate de 1.112 Kg platbandă, fără să mai emită factură fiscală către comitentul și producătorul S.C. P S.R.L.

Cum rezultă din cele prezentate, în baza anexei nr. (...)/02.11.2005 la contractul de comision nr. (...)/01.07.2004, petenta a realizat o livrare de bunuri cu avizul de însoțire a mărfii nr. (...)/01.11.2005. De precizat că, livrarea de bunuri către S.C. P S.R.L. s-a făcut în data de 01.11.2005, iar anexa la contractul de comision s-a întocmit în data de 02.11.2005, de aici creându-se suspiciuni cu privire la realitatea legăturilor existente între această livrare de bunuri și condițiile de execuție precizate în anexa la contractul de comision.

Date fiind următoarele premise:

- organele de control au constatat că materialele înscrise în avizul de însoțire a mărfii nr. (...)/01.11.2005 în urma prelucrării de către comitent erau incorporate în produse ce urmau a fi facturate comisionarului – cu precizarea organului investit cu soluționarea contestației că aceste materiale făceau obiectul unui viitor transfer al dreptului de proprietate deci implicit livrare de bunuri, atât între comisionar și comitent (producător) cât și între comisionar (exportator) și beneficiarul din străinătate;

- petenta susține că, valoarea materialelor (care fac obiectul avizului de însoțire a mărfii) se regăsește în comisionul perceput de către S.C. X S.R.L., neintrând în cheltuielile comitentului, aceasta reprezentând o cheltuială a comisionarului - cu precizarea organului investit cu soluționarea contestației conform căreia, comisionul perceput rezultă în urma unei livrări de bunuri la extern (conform normelor metodologice de aplicare ale art. 128 alin. 3 lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare).

- inexistența unor date conform cărora valoarea materialelor ar fi incluse în comisionul S.C. X S.R.L.,

se ajunge la concluzia că petenta evită prin neemiterea unei facturi fiscale efectuarea unui transfer al dreptului de proprietate și în consecință identificarea unei livrări de bunuri și stabilirea corectă a bazei de calcul a taxei pe valoare adăugată. Mai mult, așa cum sunt prezentate datele de către agentul economic, aceste materiale fac obiectul livrării de bunuri între S.C. X S.R.L. în calitate de comisionar și exportator, și S.C. P S.R.L., în calitate de comitent și producător, în situația în care aceste materiale nu au fost transferate în proprietatea S.C. P S.R.L.

Având în vedere cele prezentate organele de inspecție fiscală au analizat legal speța de față considerând că, deși în contractul de comision (anexa nr. (...)/02.11.2005) s-a prevăzut posibilitatea prin care comisionarul să pună la dispoziția comitentului diverse materiale pe cheltuiala sa, aceasta nu înlătură obligația respectării prevederilor art. 155 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *”pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea.”*

În consecință s-a stabilit în mod legal în sarcina S.C. X S.R.L. taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de (...) lei aferentă avizului de însoțire a mărfii nr. (...)/01.11.2005 în valoare totală de (...) lei.

b. Cu privire la TVA nedeductibilă în sumă de (...) lei

Obiectul de activitate al S.C. X S.R.L. îl reprezintă intermediari în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane.

În baza acestui obiect de activitate societatea încheie contracte de comision la export.

Așa cum s-a arătat în raportul de inspecție fiscală S.C. X S.R.L. încheie cu S.C. S S.R.L. contractul de prestări servicii nr. (...) din 01.11.2005 încheiat între S.C. S S.R.L., în calitate de executant și S.C. X S.R.L., al cărui obiect de activitate este:

- Executantul S.C. S S.R.L. va desfășura activitate de control de calitate la marfa exportată pentru toate contractele de export cu stabilirea produselor rebutate.

- Executantul va stabili necesarul materialelor de export care nu pot fi reparate pe piața internă, cu găsirea furnizorului extern în condițiile cele mai avantajoase de preț.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit ca TVA nedeductibilă în sumă de (...) lei, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr. (...)/30.11.2005 în valoare de (...) lei, emisă de S.C. S S.R.L., invocându-se de către organele de inspecție fiscală încălcarea prevederilor art. 145, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției fiscale societatea prezintă anexat facturii un raport de activitate cu semnătura și ștampila prestatorului S.C. S S.R.L., fără a fi avizat de către beneficiarul lucrărilor executate S.C. X S.R.L.

Deasemenea, conform aceluiași raport de inspecție fiscală, asociații societății S.C. S S.R.L. sunt V.E. cetățean italian și T.M. cetățean român, care sunt aceeași asociați și la firma beneficiară S.C. X S.R.L. În raportul de activitate se menționează și numele V.E. care participă la verificarea calității pieselor la S.C. F S.R.L. care are calitatea de producător și comitent încheiind contract de comision la export cu S.C. X S.R.L.

De precizat faptul că, obiectul de activitate al S.C. X S.R.L. îl reprezintă intermediari în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane.

În baza acestui obiect de activitate societatea încheie contracte de comision la export.

În speța de față (așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală) petenta încheie contractul de comision la export nr. (...)/15.09.2005 cu S.C. F S.R.L., în cadrul căruia aceasta are calitatea de comisionar având ca obiect al contractului: servicii de promovare la export a produselor care fac parte din profilul de producție al S.C. F S.R.L.; depistarea de parteneri externi pentru exportul produselor fabricate de S.C. F S.R.L., etc. (conform contractului mai sus menționat).

Mai mult conform contractului de mai sus, obligația suportării cheltuielilor legate de producerea mărfii, **asigurarea și controlul calității** revine în totalitate SC F S.R.L., iar SC X SRL are calitatea numai de comisionar.

Deasemenea la punctul VI din cadrul aceluiași contract se menționează:

- „comitentul (S.C. F S.R.L.) va fi obligat sa suporte daune pentru produsele livrate cu defecte (care implică costul transportului dus-întors a rebutului și taxele plătite în vamă) precum și cheltuielile ocazionate de prelucrarea pieselor până la operația la care s-a constatat rebutul și să comunice în scris punctul de vedere cu privire la reclamațiile partenerului extern, în maximum 15 zile;

- comitentul (S.C. F S.R.L.) este obligat să înlocuiască piesele rebutate, dacă clientul final este de acord sau, în caz contrar, să suporte costul acestora. În cazul înlocuirii pieselor rebutate, aceasta va trebui realizată în cel mai scurt termen posibil, ținând cont de timpul obiectiv de execuție, stabilit de comun acord cu clientul final...”

Având în vedere cele menționate se poate desprinde concluzia că așa cum este prezentat în Contractul de Comision la Export nr. (...)/15.09.2005, S.C. X S.R.L. are calitatea de comisionar în raport cu S.C. F S.R.L. fără a fi răspunzător de calitatea bunurilor și a

obligațiilor ce le implică această calitate, pentru bunurile ce sunt menționate în cadrul obiectului contractului de comision nr. (...) /15.09.2005.

În consecință, dată fiind răspunderea societății în cadrul acestui tip de contract, organul investit cu soluționarea contestației consideră că pentru societate nu se impunea încheierea unor contracte de prestări servicii (ex. Contractul de Prestări Servicii nr. (...) /01.11.2005 încheia cu S.C. S S.R.L.) ce au ca obiect în special controlul de calitate al bunurilor care urmează a fi exportate.

Prin contractul de comision la export nr. (...) /15.09.2005, S.C. F S.R.L. își asumă în totalitate (sau mai bine zis este direct răspunzătoare) de calitatea bunurilor livrate la extern de către S.C. X S.R.L. și având în vedere cele menționate de petentă în cuprinsul contestației sale conform cărora „contractul este legea părților”, rezultă că orice cheltuială efectuată de S.C. X S.R.L. în legătură cu activitatea de control a calității bunurilor produse de S.C. F S.R.L. nu prezintă nici o justificare.

Dat fiind specificul activității desfășurate de către petentă, condițiile contractuale stabilite cu furnizorii, se ajunge la concluzia conform căruia cheltuielile care s-au efectuat în baza contractului de prestări servicii nr. (...) /01.11.2005 nu sunt necesare, și ca atare serviciile facturate prin factura fiscală nr. (...) /30.11.2003 nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile, în ceea ce privește TVA, ale S.C. X S.R.L.

Având în vedere cele prezentate societatea petentă nu a respectat următoarele prevederi legale:

- pct. 48 din Normele Metodologice pentru aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal : *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- ***contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.***

Drept consecință nu s-au respectat nici prevederile art. 145 alin. 3 coroborat cu prevederile art. 145 alin 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

- art. 145 alin 3: „Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul sa deducă:

- a) *taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează sa îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o alta persoană impozabilă;.....”*

- art. 145 alin. 4 - *“De asemenea, se acordă oricărei persoane impozabile, înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (3), dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării pentru realizarea următoarelor operațiuni:*

a) *livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1);.....”*

În baza celor prezentate organul de soluționare a contestației precizează că neadmiterea la rambursare a TVA în sumă de (...) lei este legală.

Referitor la afirmația contribuabilului cum că există o situație fiscală similară între contestația S.C. X S.R.L. soluționată prin Decizia D.G.F.P. nr. (...) /12.02.2004 și contestația S.C. X S.R.L. înregistrată la D.G.F.P. sub nr. (...) /20.07.2006 în curs de soluționare organul de soluționare a contestației, motivează după cum urmează:

- conform contractelor de comision la export menționate în raportul de inspecție fiscală încheiat în data 29.05.2006, S.C. X S.R.L. este absolvită de responsabilitatea calității bunurilor exportate de societate în baza acestor contracte, factor esențial în stabilirea necesității unor prestări de servicii pentru realizarea unor operațiuni impozabile în ceea ce privește TVA, condiții contractuale care nu au fost invocate în dosarul contestației soluționată prin Decizia D.G.F.P. nr. (...) /12.02.2004.

În ceea ce privește nelegalitatea și netemeinicia Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. (...) /... (nefiind precizată data emiterii) emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală se precizează că în conformitate cu prevederile art. 179 din OUG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. nu este în măsură să se pronunțe. Pentru acest capăt de cerere organul competent de soluționare a contestației este așa cum prevede art. 179 alin 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

Având în vedere cele prezentate se va:

- respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de (...) lei.

- respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA nedeductibilă în sumă de (...) lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în baza aprobării referatului nr. (...) /23.08.2006, precum și în temeiul prevederilor art. 180, art. 181 și art. 186 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de (...) lei.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA nedeductibilă în sumă de (...) lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării.