

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA**

DECIZIA NR. 141

din 08.08.2006

privind soluționarea contestației formulată de către
S.C.S.R.L. Suceava, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr./16.06.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr./15.06.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./16.06.2006, asupra contestației depuse de S.C.S.R.L., având domiciliul fiscal în municipiul Suceava, str., județul Suceava.

S.C. S.R.L. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr./08.05.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr./08.05.2006, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma delei**, reprezentând:

-lei taxa pe valoarea adăugată;
-lei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C.S.R.L., cu domiciliul fiscal în localitatea Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr./08.05.2006 și a Raportului de inspecție fiscală nr./08.05.2006, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma delei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

Referitor la sumalei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată.

Contestatoarea precizează că la data inspecției fiscale nu a prezentat organelor de control documentele justificative, respectiv factura externă și declarația vamală de export, din motive subiective.

Petenta precizează că la data de 30.05.2006 a solicitat comisionarului în vamă să transmită documentul vamal dar că acesta condiționează expedierea declarației vamale de livrarea unor cantități de cherestea.

De asemenea, petenta susține că va prezenta documentul vamal până la sfârșitul lunii iunie 2006 și solicită suspendarea soluționării prezentei contestații până la primirea documentului vamal.

Referitor la suma delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere.

Petenta face precizarea că între S.C.S.R.L. și S.C. S.R.L. Suceava s-a încheiat contractul de închiriere nr./09.03.2005 având ca obiect închirierea unui spațiu cu o suprafață de 80 mp situat în „hala centrală”, spațiu în care s-a depozitat marfă conform procesului verbal de predare primire din 03.05.2005.

Contestatoarea precizează că marfa a fost transportată cu mijlocul de transportconform foii de parcurs seria AIC nr./03.05.205 din care rezultă că locul de depozitare este „hala centrală” iar din procesul verbal nr. și din foaia de parcurs seria AIC nr./31.12.2005 rezultă că marfa era depozitată la „hala centrală”.

Petenta susține că faptul că acest depozit nu a fost declarat ca punct de lucru nu are ca repercursiune pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei, această faptă fiind considerată contravenție fără implicație fiscală.

Contestatoarea susține că, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 3, lit. a din Codul fiscal, deducerea taxei pe valoarea adăugată nu este condiționată de înregistrarea punctului de lucru și că societatea în ansamblu devine plătitoare de TVA și nu punctul de lucru.

II. Prin Decizia de impunere nr./08.05.2006, Activitatea de Control Fiscal Suceava a stabilit că S.C. S.R.L. datorează bugetului de stat sumalei, reprezentând:lei taxa pe valoarea adăugată,lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, 178 lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată șilei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată.

Organele de control au efectuat verificarea asupra documentelor care au stat la baza stabilirii TVA –ului pentru perioada 01.09.2005 – 28.02.2006.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea nu poate justifica exportul în comision în sumă delei, respectiv nu a prezentat organelor de control declarația vamală de export și factura externă de la

comisionarul S.C.S.R.L. București, pentru factura nr./27.09.2005 în valoare delei.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 2 alin. 4 din O.M.F.P. nr. 1846/2003 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de TVA pentru exporturi și pentru traficul internațional de bunuri și ca urmare nu poate beneficia de scutirea cu drept de deducere pentru factura sus menționată având obligația de a colecta TVA în sumă delei.

De asemenea, organele de control au constatat că societatea a dedus TVA în sumă delei în baza unor facturi fiscale emise de S.C. S.R.L. Suceava reprezentând contravaloare chirie pentru un spațiu situat în Suceava, centru comercial Hala – Piață, acest spațiu nefiind declarat punct de lucru iar societatea nu a obținut venituri taxabile din utilizarea acestui spațiu.

Situația acestor facturi se prezintă astfel:

- FF seria SV VDU nr./05.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./05.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./11.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./13.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./14.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./17.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./18.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;
- FF seria SV VDU nr./29.12.2005 în sumă de lei din care TVA lei;

Organele de control consideră că societatea nu face dovada utilizării spațiului în scopul operațiunilor sale taxabile, conform art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care au considerat că taxa pe valoarea adăugată în sumă delei aferentă acestor facturi nu este deductibilă.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de lei, penalități de întârziere în sumă de 178 lei și majorări în sumă delei.

Dobânzile, penalitățile de întârziere și majorările au fost stabilite în baza prevederilor H.G. nr. 784/2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, O.G. nr. 92/2003 privind Codul fiscal, Legea nr. 210/2005 privind aprobarea O.G. nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. În ceea ce privește suma contestată delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere de către organele de control.

A. Referitor la suma delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de export, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă societatea avea obligația de a colecta TVA aferent exportului, în condițiile în care nu justifică operațiunea cu declarația vamală de export și factura externă.

În fapt, organele de control au constatat că societatea desfășoară activitate de export în comision și că nu poate justifica exportul în sumă totală delei, respectiv nu a prezentat organelor de control declarația vamală de export și factura externă de la comisionarul S.C.S.R.L. București, pentru factura nr./27.09.2005 în valoare delei, motiv pentru care s-a considerat că societatea nu poate beneficia de scutirea cu drept de deducere pentru factura sus menționată, având obligația de a colecta TVA în sumă delei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 143 pct. 1 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 143

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

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

și ale **art. 2** din O.M.F.P. nr. 1846/2003 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 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

ART. 2

„(4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent. Comisionarul, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată, justifică scutirea cu documentele prevăzute la alin. (2), inclusiv în situația în care, potrivit prevederilor contractuale, comisionul este facturat separat comitentului. 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. Aceste documente sunt prezentate obligatoriu la termenele prevăzute în contract pentru efectuarea exportului. 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 textele de lege citate mai sus se reține faptul că sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării și că, în cazul exportului prin comisionar, scutirea se justifică cu declarația vamală de export, contractul încheiat cu comisionarul și factura emisă de comitent către comisionar.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a efectuat operațiunea de export prin comisionarul S.C.S.R.L. București și că la data controlului, nu a prezentat organelor de control copie după declarația vamală de export și factura externă.

Prin contestația formulată petenta susține că va depune copii după aceste documente până la sfârșitul lunii iunie 2006 și solicită amânarea soluționării până la obținerea documentelor vamale.

Prin adresa nr./28.07.2006 înregistrată la D.G.F.P. Suceava sub nr./31.07.2006, petenta depune la dosarul cauzei copie după factura nr./27.09.2005 emisă către comisionarul extern S.C. S.R.L. București și copie după contractul încheiat cu comisionarul nr./..../07.08.2003 și precizează că nu deține declarația vamală de export și nici factura externă de la comisionar.

Din documentele depuse la dosarul cauzei rezultă că factura către comisionar a fost emisă la data de 27.09.2005 iar contractul în baza căreia a fost emisă factura, respectiv nr./03/07.08.2003 este valabil până la data de 31.03.2005.

Din cele prezentate mai sus rezultă că petenta nu justifică scutirea de TVA aferentă operațiunilor de export cu documentele prevăzute la art. 2 din O.M.F.P. nr. 1846/2003, respectiv declarația vamală de export și contractul încheiat cu comisionarul (termenul de valabilitate al acestuia a expirat), motiv pentru care se consideră că societatea nu are dreptul de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de export prin comisionar.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că organul de control în mod legal a stabilit în sarcina SCSRL o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei, drept pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.

B. Referitor la suma delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei plătită pentru un depozit, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea dreptul de a deduce această sumă în condițiile în care spațiul închiriat nu a fost declarat ca punct de lucru.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei în baza unor facturi fiscale emise de S.C. S.R.L. Suceava reprezentând contravaloare chirie pentru un spațiu situat în Suceava, centrul comercial Hala Piață, acest spațiu nefiind declarat ca punct de lucru al societății.

Organele de control au considerat că societatea nu a obținut venituri taxabile din utilizarea acestui spațiu, motiv pentru care au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei, în sumă totală delei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 21** din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, unde se precizează:

ART. 21

„În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:

a) donația, vânzarea, locațiunea sau gajul fondului de comerț, precum și orice alt act prin care se aduc modificări înmatriculărilor sau mențiunilor sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț;”

și ale **art. 49 alin. 1 lit. a** din Normele nr. 773/1998 emise de Ministerul Justiției privind modul de ținere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor unde se stipulează:

ART. 49

„(1) În situația în care la înmatriculare se solicită înscrierea unor mențiuni prevăzute la art. 21 din L.R.C., se va verifica, după caz, existența următoarelor acte:

a) pentru mențiunile prevăzute la art. 21 lit. a): înscrisul de dobândire, înstrăinare sau de închiriere a fondului de comerț (contract de vânzare-cumpărare, certificat de moștenitor, contract de închiriere, contract de locație a gestiunii etc.);”

Articolul 5 alin. 1 din Legea nr. 26/1990, republicată, privind registrul comerțului, precizează că:

ART. 5

„(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.”

Din textele de lege prezentate mai sus rezultă că, contractul este opozabil față de oricine chiar și față de cei care nu au participat la încheierea lui, cu excepția situațiilor în care legea prevede altfel, cum este cazul de față.

Deoarece punctul de lucru nu a fost înregistrat la Oficiul Registrul Comerțului iar legea prevede că până la data înregistrării aceasta nu era opozabilă terților, rezultă că facturile emise pentru încasarea chiriei în baza unui contract de închiriere neînregistrat, nu puteau fi opozabile terților și prin urmare contestatoarea nu putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei plătită pentru un depozit închiriat și nedeclarat ca punct de lucru și neînregistrat la Oficiul registrul comerțului.

Conform **art. 145 alin 3** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, unde se precizează:

ART. 145

„(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 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 ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Din prevederile legale citate mai sus rezultă că orice contribuabil înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi fiscale reprezentând contravaloare chirie pentru un spațiu care nu a fost declarat ca punct de lucru al societății.

Din cele prezentate mai sus rezultă că societatea nu face dovada utilizării acestui spațiu în scopul realizării unor operațiuni taxabile, motiv pentru care nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei.

Ținând cont de prevederile legale în vigoare, și de faptul că petenta nu face dovada utilizării spațiului închiriat în vederea realizării de operațiuni taxabile, rezultă că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei aferentă chiriei, motiv pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.

3. Referitor la suma delei, reprezentând lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată șilei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, organele fiscale au calculat pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, stabilită suplimentar, dobânzi în sumă delei, penalități de întârziere în sumă de lei șilei majorări de întârziere, pentru perioada 26.10.2005-17.04.2006.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

ART. 114

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi, dobânzi și penalități de întârziere stabilite potrivit legii.”

ART. 115

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;

b) pentru impozitele și taxele stinse prin executare silită, dobânzile se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire inclusiv. În cazul plății prețului în rate, dobânzile se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire a avansului. Pentru suma rămasă de plată dobânda este datorată de către cumpărător;

c) pentru impozitele și taxele debitorului declarat insolubil, dobânzile se calculează până la data încheierii procesului-verbal de constatare a insolabilității, inclusiv.”

ART. 120

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Articolul 120 a fost modificat prin Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de 15.07.2005, astfel:

<<(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.>>

Începând cu data de 01.01.2006 sunt aplicabile prevederile art. 3 din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

ART. 3

„Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedură fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Dobânzile, penalitățile de întârziere și majorările în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitele.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere, aceasta datorează și suma delei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestația a fost respinsă, urmează a **se respinge contestația și pentru dobânzile, penalitățile și majorările de întârziere aferente.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 143 alin. 1 lit. a și art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 2 din O.M.F.P. nr. 1846/2003 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 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscală, art. 5 alin. 1 și art. 21 din Legea nr.

26/1990 privind registrul comerțului, art. 49 alin. 1 lit. a din Normele nr. 773/1998 emise de Ministerul Justiției privind modul de ținere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, coroborate cu art. 186 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

- **respingerea contestației formulate de S.C.S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere nr./08.05.2006, emisă de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma delei**, reprezentând:

-lei – taxa pe valoarea adăugată;
-lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei – majorări aferente taxei pe valoarea adăugată,
ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.