

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 17

din 30.01.2006

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. S.R.L.,

din localitatea, județul Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din 30.11.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr./29.11.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./30.11.2005, cu privire la contestația formulată de S.C. S.R.L., din localitatea, județul Suceava.

S.C. S.R.L. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. din 28.10.2005, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. din 28.10.2005, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

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

Întrucât prin contestația formulată nu s-a precizat suma contestată, *„individualizată pe categorii de impozite, taxă, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora”*, în conformitate cu prevederile pct 175.1 din H.G. nr 1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prin adresa nr/9.12.2005, s-a pus în vedere contestatoarei să completeze plângerea formulată cu aceste elemente.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./20.12.2005, persoana juridică SCSRL a precizat sumele contestate.

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 învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. ...28.10.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./28.10.2005, privind obligațiile fiscale în sumă totală de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii ale acesteia.

Contestatoarea susține că organele de control au interpretat contractul de asociere încheiat între SC SRL (fosta denumire a SCSRL) și SC SA ca fiind un contract economic cu titlu oneros, fără a ține cont de voința părților exprimată în acest contract. Petenta precizează că acest fapt este în contradicție cu principiile de drept referitoare la convenții întrucât:

- a) potrivit prevederilor art 969 Cod civil „*convențiile legal încheiate între părți au putere de lege între părțile contractante*”;
- b) potrivit prevederilor art 973 Cod civil „*convențiile n-au efect decât între părțile contractante*”;
- c) potrivit prevederilor art 977 Cod civil „*interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor*”.

Petenta precizează că convenția încheiată între cele două părți reprezintă un contract de asociere și nu unul de împrumut deoarece:

- a) ambele părți își puneau la dispoziție mijloacele tehnice, materiale și umane, pentru că fiecare în parte nu ar fi putut duce la realizarea obiectului contractului, respectiv:
 - SC SRL deținea uscător de cherestea, utilaj de prelucrare a cherestelei, încărcător frontal, motostivuitor, etc.
 - SC SA deținea teren cu acces la calea ferată, drum pentru asigurarea depozitării cherestelei, capital circulant lei.
- b) prețurile stabilite pentru folosința utilajelor aparținând societății SRL de către societatea SA au fost negociate sub valoarea de piață la acea dată a acelor utilaje;
- c) fără capitalul de care dispunea nu se putea realiza achiziționarea de către a materiei prime necesare desfășurării activității prevăzute în contract.

În ceea ce privește cele trei facturi fiscale emise de O.S., respectiv nr., pentru cantitatea de mc de material lemnos, petenta arată că nu a avut cunoștință de existența acestora.

Mai mult, în perioada în care au fost emise (februarie – iunie 2004) societatea se numea și nu, iar facturile aparțineau Ocolului Silvic și nu societății, neexistând nici o dovadă că facturile au fost primite de societate. De asemenea, în cele trei facturi, la rubrica beneficiar, apare atât cât și, dar scrisul diferă. Contractul de achiziție masă lemnoasă încheiat între societatea (actuala) și O.S., pe baza căruia s-au

întocmit cele trei facturi fiscale, este fals întrucât ștampila aplicată pe acesta se afla la data încheierii contractului la societatea SA.

II. Prin Decizia de impunere nr./28.10.2005, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr./28.10.2005, s-a stabilit în sarcina societății suma de lei, reprezentând:

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

În cadrul inspecției fiscale organele de control au avut în vedere perioada 28.06.2002 – 30.06.2005. Organele de control precizează în actul atacat că societatea SRL a fost înființată la data de 21.05.2001, sub denumirea de SC SRL, iar actuala denumire a societății a fost dobândită la data de 11.08.2003, ca urmare a cooptării în societate a unor noi asociați, a majorării capitalului societății și a modificării obiectului de activitate.

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, organele de control au stabilit următoarele:

În urma controlului efectuat, organele de control au constatat că societatea SRLa încheiat la data de 25.01.2002 un contract de finanțare cu Agenția pentru Dezvoltare Regională Nord – Est în vederea acordării unui ajutor financiar nerambursabil pentru proiectul „Secție de prelucrare a lemnului și deșeurilor din lemn”.

Organele de control precizează în actul atacat că societatea SRL a încheiat cu societatea SA contractul de asociere nr./1.10.2002, pe perioada 1.10.2002 – 30.09.2005, în vederea realizării obiectivelor cuprinse în contractul de finanțare. De asemenea, organele de control arată că obiectul contractului de asociere îl constituie dezvoltarea afacerilor bazate pe finanțarea în comun a unei unități de uscare a cherestelei, de prelucrare a lemnului și a cherestelei și de tocare a deșeurilor din lemn. Organele de control precizează că, prin contractul de asociere, societatea SRL se obligă să pună la dispoziția asocierii 5 utilaje de prelucrare lemn, iar societatea SA Frasin se obligă să pună la dispoziția asocierii un teren amenajat în incinta societății, capitalul circulant în sumă de lei, suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă investițiilor care se vor efectua, sumă care se va restitui în luna următoare fiecărei plăți după depunerea decontului de T.V.A.

Organele de control arată că în contractul de asociere se face mențiunea că suma de lei, pusă la dispoziția asocierii de către societatea SA, va fi restituită acesteia prin închirierea unor utilaje, furnizarea unor cantități de cherestea și efectuarea serviciului de uscare a cherestelei.

Organele de control au constatat că societatea SA a pus la dispoziția societății SRL suma de lei, astfel:

- cu O.P. nr .../26.04.2002 – lei;
- cu O.P. nr/14.10.2002 – ... lei;
- cu O.P. nr .../28.11.2002 – lei;
- cu O.P. nr .../28.11.2002 – ... lei.

Din suma de ... lei, suma de ... lei a fost ulterior restituită societății SA ... prin plăți efective sau prin compensări cu livrări de mărfuri și prestări de servicii, iar diferența, în sumă de ... lei, a rămas nerestituită, fiind evidențiată în soldul analitic creditor al contului sintetic 462 „Creditori diverși”.

Organele de inspecție fiscală au considerat că atât din clauzele inserate în contractul de asociere (de acordare și restituire a unor sume de bani), cât și din modul de realizare în practică a contractului rezultă că contractul de asociere îmbracă forma unui contract economic cu titlu oneros, prin care societatea SA pune la dispoziția societății SRL avansuri în bani pentru livrări de mărfuri și prestări de servicii ulterioare. Prin urmare, suma de ... lei reprezintă avansuri acordate societății SRL de către societatea ... SA

Organele de control au stabilit, în conformitate cu prevederile art 16 pct 4 lit b din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează că *„exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când ... contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor”*, că societatea SRL (fosta SRL) avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă avansurilor de lei. Organele de inspecție fiscală precizează că până la data controlului a rămas neregularizată (de plată) **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de control au calculat, în conformitate cu prevederile H.G. 1513/2002, H.G. 874/2002, H.G. 67/2004, H.G. 784/2005, O.G. 26/2001 și O.G. 92/2003, **dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, organele de control au stabilit următoarele:

Organele de control au verificat situația aprovizionărilor cu material lemnos ale societății SRL (fosta SRL) de la Direcția Silvică Suceava, în perioada 2002 – 30.06.2005. În urma comparării evidenței contabile a societății cu situația privind derularea contractelor încheiate cu Ocolul Silvic, organele de inspecție fiscală au constatat neînregistrarea în contabilitatea societății a trei facturi fiscale emise de O.S. pentru cantitatea de m.c., după cum urmează:

- a. factura fiscală seria/25.02.2004, în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei;
- b. factura fiscală seria/13.05.2004, în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei;
- c. factura fiscală seria/11.06.2004, în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Organele de control precizează că din notele explicative date de asociații societății reiese faptul că aceștia nu au avut cunoștința de existența celor trei facturi fiscale, iar facturile fiscale privesc un contract ce nu a fost semnat de către SC SRL.

În raportul de inspecție fiscală, organele de control arată că societatea SRL a subcontractat către societatea SA dreptul de exploatare a mai multor partizi (licitate de la Direcția Silvică Suceava), în perioada 2002 – 2004. Conform acestui contract de subcontractare, societatea SRL avea obligația de a primi facturile fiscale emise de O.S. și de a refactura cantitățile de masă lemnoasă înscrise în aceste facturi către societateaSA., practicând un preț unitar de vânzare fără T.V.A. mai mare cu lei / m.c. lemn lucru rășinoase.

Ținând cont de faptul că facturile fiscale seria ../25.02.2004, nr/13.05.2004 și/11.06.2004, neînregistrate în contabilitate de societatea SRL (fosta SRL) au înscris la rubrica beneficiar atât societatea cât și societatea, organele de control au considerat că cele trei facturi fiscale sunt aferente contractului încheiat cu SA, prin care societatea SRL se obliga să refactureze cantitățile de masă lemnoasă înscrise în aceste facturi către societatea SA la un preț unitar de vânzare fără T.V.A. mai mare cu lei / m.c. lemn lucru rășinoase.

Organele de control au stabilit că societatea SRL avea obligația colectării **taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei**, aferentă diferențelor de preț rezultate în urma refacturării, astfel:

- lei -

Factura fiscală	Cant. livrată m.c.	Preț furnizor fără T.V.A.	Preț livrare fără T.V.A.	Valoare		Diferență valoare	T.V.A. aferentă diferenței de valoare
				La preț furnizor fără T.V.A.	La preț livrare fără T.V.A.		
TOTAL	...	*	*	*	*

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, organele de control au calculat, în conformitate cu prevederile H.G. 67/2004 și O.G. 92/2003, **dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

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

A. În ceea ce privește suma contestată de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă pentru sumele încasate de societatea contestatoare de la S.C., în baza unui contract, considerat de contestatoare ca fiind de asociere, SC SRL datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care pe de o parte nu se face dovada că suma încasată de lei a fost utilizată în interesul asocierii, iar, pe de altă parte, în contul sumei încasate au fost ulterior efectuate livrări de bunuri și prestări de servicii sau restituiri către SA

În fapt, în baza contractului nr. .../01.10.2002, S.C. S.R.L. (fosta SRL) a încasat de la SA, în perioada aprilie 2002 – noiembrie 2002, suma de lei, fără a colecta și vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă sumelor încasate.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că din totalul sumei încasate, de lei, petenta a restituit societății ... SA suma de lei, iar pentru suma de lei a livrat bunuri și a efectuat prestări de servicii, pentru care a colectat la data emiterii facturilor T.V.A. în sumă de lei.

De asemenea, s-a constatat că din totalul sumei încasate, de lei, suma de ... lei nu a fost restituită societății SA

Prin actul de control atacat, organele de control au constatat că din totalul taxei pe valoarea adăugată de lei, pe care societatea avea obligația să o colecteze la data încasării sumei de lei, societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă sumei restituite, de lei, la data restituirii acesteia, și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei pentru bunurile livrate și serviciile prestate, în sumă de lei, la data la care au avut loc operațiunile, și că taxa pe valoarea adăugată rămasă de plată bugetului de stat este de lei.

În consecință, organele fiscale, prin decizia de impunere nr./28.10.2005, au stabilit o **taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei.**

În drept, în ceea ce privește **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată** aferentă avansurilor încasate, sunt aplicabile, în perioada 1.01.2002 - 1.06.2002, prevederile art 10 și 12 din O.U.G. nr 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, care stipulează:

„ART. 10

Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor.[...]”

„ART. 12

Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.[...]”

Referitor la aplicarea art 12 din O.U.G. nr 17/2000, pct 7.9 și 7.10 din H.G. nr 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează:

„7.9. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când:

b) contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

1. plata importurilor și a datoriei vamale stabilite potrivit legii;

2. realizarea producției destinate exportului;

3. efectuarea de plăți în contul clientului;

4. livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată.

7.10. Pentru cazurile în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator se aplică cotele în vigoare la data la care taxa devine exigibilă, iar în situația modificării cotelor, se va proceda la o regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data la care ia naștere obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată. Regularizarea se efectuează prin facturarea integrală a contravalorii livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii cu cotele în vigoare la data la care ia naștere obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată. În cadrul aceleiași facturi fiscale se va scădea contravaloarea facturilor emise pentru situațiile prevăzute la pct. 7.9 lit. a) - c).”

Pentru perioada 1.06.2002 – 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art 1, 13, 16 și 20 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în ceea ce privește **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată** aferentă avansurilor încasate, care stipulează:

„ART. 1

[...] (2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);[...]"

„ART. 13

(1) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiuni taxabile;[...]"

„ART. 16

(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.[...]

(4) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când;[...]

b) contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

1. plata importurilor și a datoriei vamale stabilite potrivit legii;

2. realizarea producției destinate exportului;

3. efectuarea de plăți în contul clientului;

4. livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată.”

„ART. 20

[...](2) Cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă este cea în vigoare la data la care ia naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată.

(3) Pentru cazurile în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu coincide cu faptul generator, prevăzute la art. 16 alin. (3) - (6), se aplică cotele în vigoare la data la care taxa devine exigibilă. Pentru operațiunile prevăzute la art. 16 alin. (4), în situația modificării cotelor, se va proceda la regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data la care ia naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată. Regularizarea se efectuează prin refacturarea integrală a contravalorii livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii cu cotele în vigoare la data la care ia naștere faptul generator și scăderea în cadrul aceleiași facturi a sumelor facturate anterior.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că, în cazul în care contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor, precum și în cazul în care se încasează avansuri, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator.

De asemenea, din prevederile legale citate se reține că regularizarea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate se efectuează la facturarea integrală a contravalorii livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii.

Așa după cum rezultă din actul administrativ atacat, din suma totală încasată de lei, S.C. S.R.L. (fosta SRL) a restituit societății SA suma de lei, cu O.P. /11.02.2003, iar pentru suma de lei a livrat bunuri și a efectuat prestații de servicii, astfel:

- f.f. /26.04.2002 în valoare totală de lei, din care T.V.A. în sumă de lei, c/v avans din 26.04.2002;
- f.f. /26.04.2002, în roșu, în valoare totală de lei, din care T.V.A. în sumă de lei, c/v avans din 26.04.2002;
- f.f. /31.03.2003, în valoare totală de lei, din care T.V.A. în sumă de lei, c/v lemn lucru rășinoase;
- f.f. /30.06.2003, în valoare totală de lei, din care T.V.A. în sumă de lei, c/v chirie utilizare utilaje;
- f.f. ... /1.11.2003, în valoare totală de lei, din care T.V.A. în sumă de lei, c/v chirie utilizare utilaje;
- f.f. /27.02.2004, în valoare totală de lei, din care T.V.A. în sumă de lei, c/v lemn lucru rășinoase și traverse impregnate.

Din cele prezentate mai sus se reține că sumele care au fost încasate de contestatoare de la societatea SA au generat livrări de bunuri și prestații de servicii, drept pentru care **societatea S.R.L. (fosta SRL) avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei la data încasării avansurilor.**

Prin actul de control atacat, organele de control au stabilit că din totalul taxei pe valoarea adăugată de lei, pe care societatea avea obligația să o colecteze la data încasării sumei de lei, societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă sumei restituite, de lei, la data restituirii acesteia, și la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei pentru bunurile livrate și serviciile prestate, în sumă de lei, la data la care au avut loc operațiunile, și că taxa pe valoarea adăugată rămasă de plată bugetului de stat este de lei.

Din cele prezentate rezultă că organele de control în mod legal au stabilit că societatea SRL (actuala) are de plată la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că sumele încasate fac obiectului contractului de asociere nr. /1.10.2002 încheiat cu societatea SA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât petenta nu depune la dosarul cauzei documente din care să rezulte că suma de lei a fost utilizată în interesul asocierii și nu pentru livrările de bunuri și prestațiile de servicii efectuate ulterior către SA.

De asemenea, potrivit contractului nr. /1.10.2002, societatea SRL (actuala), avea obligația ținerii evidenței contabile a asocierii, însă petenta nu face dovada contabilizării veniturilor și cheltuielilor asocierii și transmiterii acestora pe bază de decont asociatului în vederea înregistrării în contabilitatea proprie.

Potrivit pct. 101 din Regulamentul nr. 704 / 1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aplicabil până la data de 1.01.2003, „**Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere. La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate, în funcție de natura lor, se transmit pe baza de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.**”

Conform aceluiași act normativ, contabilizarea operațiunilor aferente unui contract de asociere se realizează cu ajutorul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație". Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operațiuni în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație.

Prevederile legale citate mai sus au fost preluate de O.M.F. nr 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aplicabil din data de 1.01.2003.

În balanța de verificare la data de 30.06.2005, a societății SRL (fosta SRL), aflată în copie la dosarul cauzei, nu este evidențiat contul 458 "Decontări din operațiuni în participație".

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de control în mod legal au procedat la stabilirea diferenței de **taxă pe valoarea adăugată de plată la bugetul de stat în sumă de lei**, drept pentru care contestația pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată**.

B. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă SC SRL datorează bugetului de stat această sumă, în condițiile în care transferul direct efectuat către beneficiarul final, societatea SA, al cantității de mc de masă lemnoasă achiziționată de la Ocolul Silvic, nu a fost evidențiat în contabilitate.

În fapt, în urma controlului încrucișat efectuat la Ocolul Silvic, SRL și SA, organele de inspecție fiscală au constatat neînregistrarea în contabilitatea societății SRL (fosta SRL) a facturilor fiscale seria /25.02.2004, nr ... /13.05.2004 și nr /11.06.2004, emise de O.S. pentru cantitatea de masă lemnoasă de m.c. și vinderea acestei cantități de masă lemnoasă către SA.

Organele de control au stabilit că, societatea SRL datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă operațiunilor neînregistrate în evidența contabilă, de achiziție a cantității de masă lemnoasă de mc de la Ocolul Silvic și de vindere către societatea SA.

În drept, în ceea ce privește **obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă transferurilor succesive de bunuri** sunt aplicabile prevederile art 128 și 150 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

„ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) 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.[...]

(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă acesta este transferat direct beneficiarului final.[...]

„ART. 150

Plătitorii taxei pe valoarea adăugată

(1) Pentru operațiunile din interiorul țării, plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:

a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile realizate;[...]

Din textele de lege citate mai sus se reține că persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferente livrărilor de bunuri, chiar dacă aceste bunuri au fost transferate direct de la furnizor la beneficiarul final.

Referitor la **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate** sunt aplicabile prevederile art 145 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]

(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 textul de lege citat mai sus se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate de o altă persoană impozabilă și care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Determinarea taxei de plată către bugetul de stat se face prin diferență între taxa colectată și taxa dedusă, în conformitate cu prevederile art 148 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

ART. 148

(2) În situația în care taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile, exigibilă într-o perioadă fiscală, denumită taxă colectată, este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, dedusă în acea perioadă fiscală, rezultă o diferență denumită taxă pe valoarea adăugată de plată pentru perioada fiscală de raportare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea SRL (fosta SRL) nu a înregistrat în evidența contabilă facturile fiscale seria/25.02.2004, nr/13.05.2004 și nr/11.06.2004, emise de O.S. pe numele său pentru cantitatea de masă lemnoasă de m.c.. Această cantitate de masă lemnoasă a fost adjudecată prin negociere de SC SRL, conform contractului de vânzare – cumpărare a masei lemnoase pe picior nr ../19.02.2004, încheiat cuSA.

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că masa lemnoasă în cantitate de m.c. a fost livrată direct societății SA, așa după cum prevede contractul nr/1.06.2002 încheiat între SRL și ... SA, iar societatea SRL nu a emis factură fiscală aferentă acestui transfer de bunuri.

Organele de control au calculat taxa de plată către bugetul de stat (ca diferență între taxa de colectat și cea de dedus) aferentă operațiunilor neînregistrate în evidența contabilă de către societatea SRL, de achiziție a cantității de masă lemnoasă de mc de la Ocolul Silvic și de vindere către societatea SA, ținând cont de următoarele:

- taxa de colectat aferentă livrării cantității dem.c. de masă lemnoasă către SA la un preț unitar de vânzare fără T.V.A. mai mare cu lei / m.c. față de prețul de achiziție a acestei cantități de la SA;
- taxa de dedus aferentă facturilor fiscale seria/25.02.2004, nr/13.05.2004 și nr/11.06.2004 în sumă de lei.

Organele de control au stabilit că societatea SRL datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă de achiziție a cantității de masă lemnoasă de mc de la Ocolul Silvic și de vindere către societatea SA.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că facturile fiscale seria/25.02.2004, nr13.05.2004 și nr/11.06.2004 aparțin societății SRL și nu societății, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, codul fiscal înscris în aceste facturi aparține societății, care a avut anterior denumirea de SRL.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut faptul că organele de control în mod legal au stabilit că SC SRL (fosta SRL) datorează bugetului de stat **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, drept urmare contestația pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată.**

3. Referitor la suma de lei, stabilită de către inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava prin decizia de impunere nr/28.10.2005, reprezentând lei – dobânzi și lei – penalități, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă SC SRL datorează această sumă, în condițiile în care obligația bugetară, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere nu a fost achitată la scadență.

În fapt, în urma controlului efectuat, prin Decizia de impunere nr. /28.10.2005, organele de control au stabilit dobânzi și penalități în sumă de lei, ca urmare a neachitării în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, astfel:

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, pe care societatea avea obligația să o colecteze la data încasării sumei de lei, societatea datorează dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei până la data restituirii sumelor încasate, respectiv până la data la care au avut loc operațiunile de livrare și prestare de servicii;
- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea datorează dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

În drept, în ceea ce privește **legalitatea stabilirii de dobânzi și penalități de întârziere** pentru neachitarea la termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile prevederile art.13 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, modificată prin O.G. nr. 26/2001, în vigoare până la 31.12.2002, care stipulează:

„ART. 13

Pentru achitarea cu întârziere a obligațiilor bugetare, debitorii datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare.[...]

În cazul constatării unor diferențe de obligații bugetare, stabilite de organele competente, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data realizării acesteia inclusiv, prevederile alin. 1 aplicându-se în mod corespunzător.”

ART. 13¹

[...]

Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților. ...”

- în anul 2003, sunt aplicabile prevederile art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, care stipulează:

„ART. 12

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. [...]”

„ART. 13

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

„ART. 14

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

- începând cu data de 1.01.2004 sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, 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.[...]”

„ART. 115

(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, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia 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 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.>>

Articolele 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, au devenit 115, 116 și 121 prin republicarea actului normativ la data de 26.09.2005.

Din textele de lege citate mai sus, se reține că pentru neachitarea la termenul scadent a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere faptul că pentru taxa pe valoarea adăugată care a generat dobânzile și penalitățile în sumă de lei contestația a fost respinsă, urmează, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, a se **respinge** contestația **ca neîntemeiată** și pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 2, 8 și 12 din O.U.G. nr 17/2000 privind taxa pe valoarea

adăugată, art 1, 13, 16 și 20 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pct 7.9 și 7.10 din H.G. nr 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 101 din Regulamentul nr. 704 / 1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, O.M.F. nr 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art 128, 145, 148 și 150 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, art.13 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, modificată prin O.G. nr. 26/2001, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, art 114, 115, 120 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 24.06.2004, devenite 115, 116, 121 prin republicarea din data de 26.09.2005, coroborate cu art. 186 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

Respingerea contestației formulate de S.C. SRL ...împotriva Deciziei de impunere nr. din 28.10.2005, privind suma de lei, reprezentând:

- lei – taxa pe valoarea adăugată;
- lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

ca neîntemeiată.

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