



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala  
Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Kogalniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1656

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice Brasov -Activitatea de Inspectie Fiscala, asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere, prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale care se compun din:

- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P.Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala, prin care s-au stabilit obligatii fiscale, motivand astfel:

1.Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata urmare a colectarii suplimentare a TVA aferenta facturilor, societatea contestatoare sustine ca motivele de fapt invocate de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat nu au suport real deoarece operatiunile economice efectuate, inscrise in facturile interne si facturile externe sub denumirea de "lube oil console" si "extracost for construction", reprezinta lucrari asupra bunurilor corporale de origine comunitara puse la dispozitie de beneficiarul intracomunitar F.Italia -persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Italia.

Societatea contestatoare sustine ca aceste operatiuni nu reprezinta livrari intracomunitare de bunuri ci prestari de servicii constand in lucrari si expertize asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara efectuate pe teritoriul Romaniei, prestari servicii neimpozabile in Romania in conditiile prevazute de H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

In cazul in speta, prestarile de servicii constau in efectuarea de lucrari si expertize asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara efectuate pe teritoriul Romaniei, prestari de servicii care sunt reglementate de art.133 alin.2 lit.h) pct.2 din Codul fiscal si pct.15<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca , din prevederile legale invocate, rezulta ca legiuitorul a impus doar doua conditii pentru justificarea incadrarii ca neimpozabile a lucrarilor si expertizelor efectuate pe teritoriul Romaniei de catre un operator economic roman asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara si anume:

-beneficiarul lucrarilor si/sau expertizelor sa comunice un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania

-prestatorul roman sa poata face dovada ca bunurile au parasit teritoriul Romaniei dupa efectuarea lucrarilor.

De asemenea, legiuitorul a impus doar conditia justificarii prin documente a transportului in afara teritoriului Romaniei a bunurilor rezultate in urma lucrarilor efectuate asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara de catre prestatorul de servicii SC X, oferind posibilitatea de a le transporta direct destinatarului final.

Aceasta posibilitate nu a fost conditionata de legiuitor prin numarul transferurilor succesive si nici prin obligarea fiecarui intermediar din cadrul acestui lant de transferuri de a justifica efectuarea transportului bunurilor in numele fiecaruia.

SC X sustine ca a incheiat Protocolul (anexa3) de colaborare cu beneficiarii externi F. Italia si N.Italia din care rezulta ca:

1. F. se angajeaza sa produca sisteme de racire in Romania prin intermediul SC X, in baza comenzilor ferme de executie lansate de N.

2. Sistemele de racire executate de SC X, la comanda F. Italia vor fi puse la dispozitia cumparatorului final -firma S. Italia in portul Constanta

3.Formalitatile de export vor fi intocmite la ordinul si in numele cumparatorului final S. Italia.

4. F. Italia va asigura in totalitate logistica necesara in vederea livrarilor de produse de la SC X in conditiile de livrare FCA Ghimbav.

5.[...]cumparatorul N. Italia pune la dispozitia cumparatorului final S. Italia, marfa in conditii de livrare FOB in portul Constanta convenit ca loc de livrare in cadrul conditiei Incoterms 2000.

Astfel, SC X sustine ca, conform protocolul incheiat detine pozitia de prestator de servicii care efectueaza lucrari asupra bunurilor corporale de origine comunitara puse la dispozitie de F.

F. persoana impozabila stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Italia a comunicat producatorului-vanzator un cod de TVA valabil intr-un stat membru UE.

S. Italia si N. Italia sunt firmele intracomunitare care au realizat tranzactii succesive de bunuri produse de SC X la comanda F. Italia.

S. Italia este cumparatorul intracomunitar final al bunurilor produse si vandute de SC X Ghimbav si din dispozitia caruia se realizeaza formalitatile de export al bunurilor in afara teritoriului Uniunii Europene.

Firma Q este destinatarul final in cadrul unui lant de transferuri succesive ale dreptului de a dispune de bunurile produse de SC X la comanda F. Italia.

Contestatoarea sustine ca a executat bunurile respective(sisteme de racire cu ulei) in baza comenzilor lansate de catre beneficiarul intracomunitar F.Italia, astfel:

-comanda pentru 1 buc."lube oil console"

-comanda pentru 1 buc."sistem de racire cu ulei"

-comanda pentru 1 buc ."sistem de racire cu ulei"

In comenzi, beneficiarul F. Italia a in scris faptul ca toate componentele sunt furnizate de acesta.

Componentele furnizate de F. Italia au fost transportate in Romania si s-au intocmit facturi proforme in care s-au specificat denumirea produselor si cantitatea, intrarea acestora in gestiunea societatii contestatoare.

Totodata, contestatoarea sustine ca pentru finalizarea lucrarilor comandate s-au mai adaugat diverse materii prime, materiale consumabile si servicii a caror contravaloare impreuna cu cea aferenta serviciilor prestate suplimentar au fost evidentiatae intr-un document centralizator atasat facturii finale intocmita catre beneficiar.

Facturile intocmite pentru serviciile prestate au in scris codul de TVA-valabil in Italia, comunicat de societatea beneficiara F. Italia, astfel ca societatea contestatoare sustine ca indeplineste prima conditie impusa de legiuitor.

Pentru indeplinirea obligatiilor ce-i reveneau potrivit conditiilor de livrare Ex Works si FCA stipulate in Protocol, societatea contestatoare, in baza Contractului incheiat cu SC I, a subcontractat transportul bunurilor de la Ghimbav la Constanta cu transportatorul SC T iar formalitatile portuare cu SC U.S-au intocmit documentele de transport care au fost inscrise in facturile externe.

SC T pentru justificarea transportului, a intocmit scrisorile de transport:CMR, in care este in scris ca expeditor SC X si care sunt vizate la sosire in terminalul portuar de tranzit SC U, in calitate de prestator de servicii portuare.

SC T a pus bunurile transportate la dispozitia cumparatorului N Italia in port, de unde acestea au fost exportate in Q.

Transportul din port in Q a fost contractat de catre cumparatorul final S.Italia,pe numele caruia sunt intocmite documentele de justificare a transportului bunurilor.Pe CMR mai sus enumerate, in caseta 1"Expeditor " este in scris furnizorul SC X iar in caseta 2"Destinatar" este in scrisa N-Italia, deci o adresa din statul membru comunitar.

Contestatoarea sustine ca, in conditiile in care bunurile au fost livrate potrivit conditiilor INCOTERMS "Ex Works" si au fost puse la dispozitia cumparatorului final din Uniunea Europeana, in port, documentele justificative legale prin care se face dovada transportului bunurilor livrate sunt cele emise din ordinul si pe numele cumparatorului final S.Italia.

Astfel contestatoarea sustine ca sunt indeplinite conditiile impuse de lege respectiv comunicarea de catre beneficiar a unui cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania si dovada transportului bunurilor in afara granitelor Romaniei, pentru tratarea ca neimpozabila in Romania a prestarilor de servicii constand in lucrari efectuate asupra bunurilor corporale de origine comunitara.

Societatea contestatoare sustine ca, in Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au ignorat incadrarea ca prestari de servicii a operatiunilor economice efectuate potrivit datelor inscrise in facturile interne si facturile externe si documentelor prezentate in timpul controlului.

Sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat eronat operatiunile economice la art.128 alin.(1) din Codul Fiscal , ignorand:

-conditiile INCOTERMS Ex Works si FCA contractate prin Protocolul incheiat intre SC X si F.Italia

-relatia de transport existenta intre prestatorul SC X si celelalte parti implicate in aceste transferuri succesive, respectiv F. Italia, N. Italia si S. Italia, relatie in care bunurile rezultate in urma lucrarilor efectuate au parasit teritoriul Romaniei printr-un transport combinat rutier-maritim.

De asemenea, sustine ca prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au colectat taxa pe valoarea adaugata, aferenta operatiunilor economice incadrate eronat ca livrari de bunuri, invocand prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind ca deficienta nerespectarea conditiilor de scutire prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) si alin.(3) din Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca temeiul legal invocat nu are legatura cu starea de fapt existenta intrucat prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal definesc livrari de bunuri si prestari de servicii care sunt impozabile in Romania iar prevederile art.143 alin.(2) lit.a) si alin.(3) din Codul fiscal reglementeaza conditiile de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri.

Societatea sustine ca operatiunile economice realizate in cauza nu reprezinta livrari de bunuri si nici prestari de servicii pentru care locul prestarii este Romania ci reprezinta lucrari si expertize asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara efectuate pe teritoriul Romaniei, operatiuni reglementate de prevederile art.129 alin.(1) si art.133 alin.(2) lit.h), pct.2 din Codul fiscal iar aspectul neimpozitarii acestor operatiuni este reglementat de pct.15<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

De asemenea, sustine ca indeplineste conditiile obligatorii privind neimpozitarea acestor operatiuni economice, impuse de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , respectiv comunicarea de catre beneficiar a unui cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania si conditia privind transportul acestor bunuri in afara granitelor Romaniei.

Fata de cele prezentate, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA si majorari de intarziere aferente precum desfiintarea Deciziei de impunere referitor la TVA stabilita suplimentar de plata si accesorii aferente .

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X , TVA de plata suplimentar si majorari de intarziere aferente, astfel:

-Pe luna iulie 2009 s-a stabilit suplimentar TVA de plata si majorari de intarziere aferente

-Pe luna august 2009 s-a stabilit suplimentar TVA de plata lei si majorari de intarziere aferente

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA si majorari de intarziere contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Societatea a inregistrat in evidentele contabile in luna iulie 2009, factura , emisa in regim de scutire de taxa, catre F. Italia.

In luna august 2009, societatea a inregistrat in evidentele contabile facturi, emise in regim de scutire de taxa, catre F. Italia.

In vederea justificarii scutirii de taxa, societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala, urmatoarele documente:

-CMR din care rezulta ca SC X, in calitate de expeditor, livreaza bunuri catre N., in calitate de destinatar, locul punerii la dispozitie a marfurilor fiind Romania, portul Constanta.

-documente electronice de export, in care pentru aceleasi bunuri(sistem de racire cu ulei) consemnate in facturile emise de SC X catre F., s-a identificat la rubrica exportator, FItalia iar la destinatar Q.

-din documentele de export si cele de transport maritim (scrisoare de conosament si document electronic de export) prezentate in timpul controlului, partile inscrise in documente sunt S.Italia si Q.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin Notificare au solicitat informatii referitoare la modul de justificare a operatiunilor inregistrate de societate precum si documente justificative care sa ateste efectuarea livrarii intracomunitare de bunuri pentru facturile in cauza.

Prin adresa, societatea sustine ca produsele au fost fabricate conform comenzilor emise de F Italia catre SC X, unde sunt specificate produsele care se vor executa, cu mentiunea ca produsul va fi livrat conform conditiei ex-work.Conform comenzii, F. este cumparatorul, SC X este executantul produsului iar beneficiarul marfii este N. sa ridice produsul de la poarta fabricii. N.a vandut produsul catre S. Italia conform facturii iar destinatarul final este Q.Tara de expediere este Romania iar destinatarul final este Q dupa cum rezulta si din documentele de transport CMR.

In raspunsul la Notificare se specifica faptul ca, SC I a facut declaratia vamala de export in baza facturii emisa de S Italia, unde se specifica si tara de origine Comunitatea Europeana iar din documentul electronic de export se confirma ca marfa a parasit teritoriul Romaniei.

Din analiza documentelor si informatiilor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru livrarile intracomunitare, societatea nu prezinta documente care sa justifice indeplinirea conditiilor referitoare la dovada unei livrari intracomunitare, respectiv efectuarea transportului bunurilor din Romania in alt stat membru, conditii prevazute de art.128 alin.(9), art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.10 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea conditiilor de scutire prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si au colectat suplimentar TVA asupra livrarii de marfa din lunile iulie si august 2009.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente, in conformitate cu prevederile art.119, 120, art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.07.2009-31.08.2009

**In ceea ce priveste TVA in valoare de 253.477 lei, contestata de SC x cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC x poate beneficia de scutire de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri in conditiile in care societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste ca bunurile au fost transportate in alt stat membru comunitar.**

In fapt, SC X, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, in lunile iulie si august 2009 a livrat catre F. Italia bunuri( sistem de racire cu ulei) conform facturilor , emise in regim de scutire, conditia de livrare INCOTERMS fiind "ex works".

In protocolul de colaborare incheiat intre SC X si F. Italia si N. Italia, se mentioneaza ca "sistemele de racire executate de SC X ( in conditiile de calitate si la termenele prevazute) la comanda F. vor fi puse la dispozitia cumparatorului final, in acest caz firma S. Italia (care se va ocupa de formalitatile de export din comunitate catre destinatarul final al produselor -firma Q, conditie de livrare FOB) in portul Constanta.

Produsele au fost fabricate conform comenzilor emise de F. catre SC X, unde sunt specificate produsele care se vor executa, cu mentiunea ca produsul va fi livrat ex-work.

Conform comenzilor, F. este cumparatorul, SC X este executantul produsului, iar beneficiarul marfii este N care ridica produsul de la poarta fabricii.

Cu facturi, F Italia a livrat marfa catre N.Italia.

N. a vandut produsul catre S Italia conform facturii .

Cu factura, S Italia livreaza bunurile reprezentand "Lube oil Console Cooler", tara de origine "Comunitatea Europeana" catreQ,acesta fiind destinatarul final.Valoarea marfii inscrisa in aceasta factura este zero euro.

Din documentele de transport CMR 1030, prezentate in timpul controlului si la dosarul contestatiei rezulta ca , SC X in calitate de expeditor, expediaza bunurile catre N, locul punerii la dispozitia cumparatorului marfurilor fiind in Romania, portul Constanta respectiv SC U.

SC I, in calitate de comisionar vamal, a facut declaratia vamala de export in baza facturii emisa de S Italia, unde se specifica tara de origine -Comunitatea Europeana.

In documentul electronic de export, la rubrica "Expeditor/exportator" este inscrisa S Italia, la rubrica destinatar este inscrisa Q, la rubrica "tara de expediere" este inscrisa Romania iar la rubrica "tara de origine" este inscrisa Comunitatea Europeana.

Documentul electronic de export are atasat anexa din care rezulta marfa exportate, respectiv Sistem de racire cu ulei, in stare neambalata, pentru fabrica de ingrasaminte".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile descrise mai sus au fost considerate de SCX ca livrari intracomunitare de bunuri, facturate in regim de scutire de TVA si declarate in Declaratia recapitulativa -cod 390 aferenta trimestrului III 2009 iar veniturile aferente facturilor mentionate mai sus sunt inregistrate in contul 701 "venituri din vanzarea produselor finite", ca venituri din livrari de produse finite catre beneficiarul din comunitate F Italia.

Din analiza documentelor prezentate in timpul controlului si raspunsului la Nota explicativa dat de reprezentantul societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine documente care sa justifice efectuarea transportului bunurilor din Romania in alt stat membru, astfel ca au procedat la aplicarea cotei legale de 19% asupra veniturilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC X catre F. , colectand suplimentar TVA.

In contestatia formulata,SC X sustine ca indeplineste conditiile de scutire prevazute de Codul fiscal deoarece bunurile au fost livrate potrivit conditiilor INCOTERMS "ex works" si au fost puse la dispozitia cumparatorului final S. Italia, in portul Constanta -Romania astfel ca, documentele de transport care trebuie sa demonstreze transportul bunurilor in afara Romaniei sunt cele emise din dispozitia cumparatorului final S Italia.

Societatea contestatoare considera ca, documentele de transport emise din ordinul si pe numele S. Italia, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, sunt

documentele justificative legale prin care se face dovada transportului bunurilor livrate de SC X in afara teritoriului Uniunii Europene, implicit in afara teritoriului Romaniei.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) si 143 alin.(2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.128

*"(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora."*

-art.143

*"(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...]*

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă."*

Potrivit prevederilor legale enunțate, se retine ca livrarea intracomunitara de bunuri catre o persoana impozabila stabilita in ale stat membru este scutita de taxa pe valoarea adaugata daca acesta persoana ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru si ca prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc documentele necesare justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru acesta operatiune.

Astfel, a fost emis OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completatarile ulterioare.

La art.10 din Ordinul 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completatarile ulterioare, aplicabil in anul 2009, se prevede:

*"(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie*

menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare."

Prevederile legale enunțate stipulează, în mod clar, condițiile și documentele necesare justificării scutirii de taxă pentru livrarile intracomunitare de bunuri, respectiv factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului din alt stat membru, documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, comanda sau contractul de vânzare-cumpărare și documentele de asigurare.

Având în vedere că livrarile de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată iar pentru livrarile intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de TVA, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de TVA pentru aceste operațiuni. Justificarea operațiunii presupune existența, deținerea și prezentarea de documente legal aprobate respectiv factura și documentul de transport care atestă că bunul a fost transportat din România în alt stat membru, respectiv în funcție de căile de transport pe care se realizează respectiv scrisoare de trasură CMR pentru transportul rutier, scrisoare de trasură CIM pentru transportul feroviar, conosament pentru transportul naval, "Air waybill" -AWB pentru transportul aerian și, după caz orice alte documente respectiv contract/comanda de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a documentelor existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatoare a prezentat facturile referitoare la livrarea marfii (sistem de racire cu ulei) către F. Italia în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit F. către autoritățile fiscale din Italia.

În ceea ce privește a doua condiție impusă de lege, respectiv dovada transportului bunurilor din România în alt stat membru, societatea contestatoare a prezentat în timpul controlului cât și la dosarul contestației, următoarele documente:

-documentul de transport pentru comandă, document menționat în factura externă

-documentul de transport pentru comandă, document menționat în factura externă

-documentul de transport pentru comandă, document menționat în factura externă

Documentele au fost emise de SC X, având menționate client F., destinatar N. Italia, adresa de livrare fiind Q.

Potrivit condițiilor de livrare Ex Works și FCA stipulate în Protocolul încheiat, SC X a întocmit aceste documente la livrarea marfurilor către F. care a întocmit următoarele documente de transport:



Transportul bunurilor de la Ghimbav pana in portul Constanta -terminalul U. este in sarcina F.Italia care este proprietarul bunurilor.

Astfel, F.Italia a contractat prestarea de servicii cu SC I, care la randul ei a subcontractat transportul bunurilor de la Ghimbav (sediul SC X) pana in portul Constanta -terminalul U cu transportatorul SC T iar formalitatile portuare cu SC U.

SC T a intocmit pentru justificarea transporturilor efectuate pe ruta Ghimbav - portul Constanta -terminalul U scrisorile de transport:

- CMR din care rezulta ca SC X in calitate de expeditor, expediaza bunurile catre N., locul punerii la dispozitie a marfurilor fiind in Romania, portul Constanta-terminalul U.

-Declaratia vamala de export , intocmita de SC I, in calitate de comisionar vamal, in baza facturii emisa de S. Italia, unde se specifica ca si tara de origine Comunitatea Europeana.

-Documentul electronic de export, care are inscris la rubrica "Expeditor/exportator" S. Italia, la rubrica "destinatar" este inscrisa Q., la rubrica "tara de expediere" este inscrisa Romania iar la rubrica "tara de origine" este inscrisa Comunitatea Europeana.

Documentul electronic de export are atasata anexa din care rezulta ca marfa exportate de S. Italia este "Sistem de racire cu ulei, in stare neambalata, pentru fabrica de ingrasaminte".

Analizand documentele prezentate in sustinerea contestatiei se retine faptul ca bunurile nu au fost transportate din Romania in alt stat membru, prin urmare tranzactiile in cauza nu reprezinta o livrare intracomunitara de bunuri in conditiile prevazute de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus enuntate, astfel cum aceasta a fost evidentiata de societatea contestatoare in evidentele contabile si Declaratia recapitulativa cod 390 aferenta trimestrului III 2009.

SC X nu prezinta declaratie vamala de export intocmita pe numele sau; la rubrica "exportator" in declaratia vamala prezentata este inscrisa societatea S.Italia, nefiind indeplinite conditiile cerute de lege, pentru justificarea scutirii de taxa prevazute la art.143 alin.(1) lit.a) si b) din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009" :

*" (1) Sunt scutite de taxă:*

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

*b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al călătorilor care nu sunt stabiliți în Comunitate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:*

Conform art.2 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completatarile ulterioare:

"(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare."

iar potrivit art.3 din Ordinul 2222/2006

"(1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.

(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare."

În speta, operațiunea nu poate fi încadrată nici ca export de bunuri în condițiile în care, potrivit prevederilor legale invocate, justificarea scutirii pentru livrările de bunuri la export se realizează prin documente legal aprobate și întocmite pe numele furnizorului de bunuri din România; respectiv declarație vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire, confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal; documente din care să rezulte că bunurile proprietatea furnizorului din România au fost expediate în alt stat membru sau în afara comunității.

Astfel ca, atât pentru livrările intracomunitare cât și exportul de bunuri, justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată presupune existența, deținerea și prezentarea documentului de transport din care să rezulte că transportul bunurilor s-a realizat de furnizor sau în numele.

In speta, dupa cum am mentionat si mai sus exportul bunurilor din Romania in Qartar s-a realizat de societatea S. Italia conform declaratiei vamale existenta la dosarul contestatiei, care este proprietarul bunurilor.

Mai mult, prin contestatia formulata, societatea contestatoare incearca o reincadrare juridica a operatiunilor facturate catre F. Italia, conform facturilor, emise in regim de scutire, ca reprezentand prestari de servicii efectuate asupra bunurilor corporale de origine comunitara si sustine ca serviciile realizate si facturate sunt neimpozabile in Romania, in conformitate cu prevederile art.133 alin.2 lit.h) pct.2 din Codul fiscal si pct.15<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Afirmatia societatii contestatoare este contrazisa de documentele existente la dosarul contestatiei si anume:

In protocolul de colaborare incheiat intre SC X si F. Italia si N. Italia, se specifica in mod clar ca: " F. se angajaza **sa produca sisteme de racire in Romania prin intermediul SC X**, in baza comenzilor ferme de executie lansate de N. Italia in numele si pentru clientii sai.

[...]

De asemenea, F. in calitate de cumparator-revanzator se angajeaza sa puna la dispozitia, **SC X in calitate de producator**, componentele necesare fabricarii sistemelor de racire la standardele si in conditiile de calitate impuse de cumparatorul N, asigurand asistenta tehnica prin specialistii sai"

Produsele au fost fabricate conform comenzilor emise de F. catre SC X, unde sunt specificate produsele care se vor executa.

Comenzile sunt insotite de Anexa reprezentand " Conditii generale de cumparare" unde sunt intalnite notiuni precum: vanzator, cumparator de bunuri furnizate impreuna cu toata documentatia tehnica aferenta unui produs finit, bunuri livrate catre cumparator, conditii referitoare la modul de ambalare a marfurilor produse, specifice unor contracte de vanzare-cumparare si nu a unui contract de prestari servicii.

De asemenea, cu facturi, societatea contestatoare a livrat bunuri- sisteme de racire catre F. si nu a facturat o prestare de servicii cum sustine contestatoarea.

Veniturile aferente facturilor mentionate mai sus au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii in contul 701 "Venituri din vanzarea produselor finite", ca venituri din livrari de produse finite catre beneficiarul din comunitate -F. Italia.

Totodata, societatea are ca obiect principal de activitate "Fabricarea de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice"

Analizand documentele enumerate mai sus se retine faptul ca, **SC X, in calitate de producator**, a fabricat sistemele de racire la standardele si in conditiile de calitate impuse de cumparatorul N iar F. in calitate de cumparator-revanzator pune la dispozitia acesteia, componentele necesare (materii prime) si asigura asistenta tehnica prin specialistii sai.

In contestatia formulata, societatea mentioneaza ca, potrivit prevederilor legale invocate, pentru justificarea incadrarii ca neimpozabile a lucrarilor si expertizelor efectuate pe teritoriul Romaniei de catre un operator economic roman asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara, legiuitorul a impus doar doua conditii si anume:

-beneficiarul lucrarilor si/sau expertizelor sa comunice un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania

-prestatorul roman sa poata face dovada ca bunurile au parasit teritoriul Romaniei dupa efectuarea lucrarilor.

Motivatiiile petentei sunt eronate deoarece atat pentru bunurile livrate din productie proprie cat si pentru prestarea unor servicii asupra unor bunuri mobile corporale nu se poate vorbi de operatiune scutita sau neimpozabila in conditiile in care nu este indeplinita conditia de transport.

Pentru operatiunile carora le sunt aplicabile tratamentul fiscal prevazut de art.133 alin.(2) lit.h) pct.2, prima liniuta din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, trebuie avut in vedere ca in mod normal, pentru operatiunile simple, bunurile de provenienta comunitara, in acest caz Italia, asupra carora se efectueaza lucrari in Romania, se transporta in urma prelucrarii inapoi catre proprietarul de drept, din Italia.

La art.3 alin.(2) din Ordinul 1823/2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a masurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind operatiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrari asupra bunurilor mobile corporale, si a Instructiunilor de aplicare a masurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind retururile de bunuri în spatiul comunitar si tratamentul fiscal al reparatiilor efectuate în perioada de garantie si postgarantie, se precizeaza:

*(2) În scopul aplicării măsurilor de simplificare, nu se consideră loc de sosire locul unei opriri provizorii în vederea efectuării anumitor lucrări asupra bunurilor, dar se va considera că locul de sosire este întotdeauna statul membru al contractorului principal. În acest sens, în toate situațiile în care prin instrucțiuni se prevede aplicarea unei scutiri de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri sau neimpozitarea în România a serviciilor conform art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 prima liniuță din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, care sunt condiționate de dovada că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, această dovadă a transportului va fi prezentată în cadrul termenului prevăzut în contract.*

*(3) În sensul prezentului ordin, prin prelucrare se înțelege orice expertiză sau lucrări asupra bunurilor mobile corporale."*

In situatia in care, pentru bunurile obtinute in urma efectuarii unor prelucrari asupra unor produse de provenienta intracomunitara, nu exista transport prin care bunurile obtinute in urma prelucrarii se intorc in statul membru al contractorului principal, nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.3 alin.(1) lit.c) si alin.(2) din OMFP nr.1823/2007.

Astfel, afirmatia contestatoarei potrivit careia documentele justificative aferente transportului in afara teritoriului Romaniei, a bunurilor rezultate in urma lucrarilor efectuate asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara nu sunt similare cu cele necesare livrarilor de bunuri intracomunitare este eronata in conditiile in care potrivit prevederilor legale aplicabile, mai sus enumerate, in cazul livrarilor intracomunitare de bunuri si in cazul prestarilor de servicii asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitara, cerinta obligatorie pentru incadrarea ca operatiuni scutite de taxa sau neimpozabile o reprezinta insasi dovada transportului din Romania in alt stat membru a bunurilor in cazul livrarilor intracomunitare sau transportul in statul membru al contractorului principal (Italia) in cazul lucrarilor asupra bunurilor mobile corporale, conditie neindeplinita in cauza.

In speta, organele de inspectie fiscala au solicitat punct de vedere directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

Dupa cum am precizat si mai sus si din adresa emisa de Ministerul Finantelor Publice -Directia de legislatie in domeniul TVA , intre SC X si F. Italia s-a realizat o livrare de bunuri, conform facturilor , inregistrate in evidentele contabile ale societatii si asa cum sunt definite la art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

*"Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."*

Deoarece nu exista document de transport al bunurilor din Romania in alt stat membru sau in afara comunitatii, emis pe numele societatii contestatoare, locul livrării este Romania, potrivit prevederilor art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*" Se considera a fi locul livrării de bunuri:*

*-locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;"*

coroborat cu prevederile titlului VI pct.10 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(3) Conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului în cazul în care bunurile nu sunt transportate sau expediate. În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport. Exemplu: o persoană impozabilă A stabilită în România livrează bunuri unei alte persoane impozabile B stabilite în alt stat membru sau în România. Bunurile sunt transportate direct la C, o altă persoană care cumpără bunurile de la B. În primul caz persoana obligată să realizeze transportul este A sau B. Pe relația A - B se consideră o livrare cu transport, iar pe relația B - C se consideră o livrare fără transport. În al doilea caz, dacă persoana obligată să realizeze transportul este C, pe relația A - B se consideră o livrare fără transport, locul livrării fiind locul unde bunurile sunt puse la dispoziția lui B, iar în relația B - C se consideră o livrare cu transport, locul livrării fiind locul unde începe transportul, respectiv în statul membru al furnizorului A, unde se află bunurile atunci când începe transportul."*

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat impozabile aceste operatiuni si au colectat suplimentar TVA in conformitate cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia *" Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."*

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala au colectat TVA incadrand eronat operatiunile intracomunitare ca reprezentand livrari la intern, nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care, pentru a beneficia de scutire de taxa , societatea contestatoare avea obligatia de a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceste operatiuni,

justificare care presupune existenta, detinerea si prezentarea documentului de transport din Romania in alt stat membru a bunurilor iar in lipsa acestui document operatiunea se taxeaza din punct de vedere al TVA la locul unde se gasesc bunurile cand sunt puse la dispozitia cumparatorului -respectiv in Romania cu cota de 19 %.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor, stabilind o taxa pe valoarea adaugata colectata, pentru operatiunile derulate de societate care nu sunt scutite de TVA, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar si stabilita de plata prin Decizia de impunere.

Referitor la majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile aferente TVA de plata, contestate de societate mentionam:

Accesoriile au fost stabilite, in conformitate cu prevederile art.119, 120, art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.119

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."*

-art.120

*"(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.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Din data de 01.07.2010, intra in vigoare O.G. nr.39/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care modifica art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura, astfel:

**"ART. 120**

***Dobânzi***

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

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

și se introduce art.120<sup>1</sup>, care prevede:

***"Penalități de întârziere***

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Potrivit prevederilor legale enunțate, pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale, majorări de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv iar nivelul majorărilor de întârziere, dobânzilor și penalităților este cel prevăzut de lege pe fiecare perioadă fiscală.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestația pentru TVA de plată iar majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale"

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se,

**DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere, prin care s-au stabilit obligații fiscale, care se compun din:

-TVA

-majorări de întârziere aferente TVA de plată

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.