

**DECIZIA nr. 396/2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
.X.,  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016, cu privire la contestatia formulata de .X., cu sediul in Bucuresti, str. x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de x/2015 si inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. X/2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr. x/2015, comunicate prin remitere sub semnatura in data de x/2015, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei si accesoriu aferente TVA in suma de x lei.

.X. contesta partial decizia de impunere, respectiv suma de **x lei** reprezentand TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, corroborat cu art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de .X..

**I.** Prin contestatia formulata, .X. solicita admiterea contestatiei si desfiintarea partiala a actelor contestate in ce priveste suma de x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea .X. desfasoara in principal activitatea de intermediere prin punerea in legatura directa pentru primirea comenzilor (produse textile) a fabricilor din Romania cu clientii care sunt identificati de catre contestatara (.Y., .Y.).

In acest sens, societatea contestatara solicita fabricilor din Romania, ca pe baza materialelor textile achizitionate de catre .X., sa realizeze mostre cu privire la produsele textile care ar urma sa fie comandate de catre clientii externi.

Costul acestor mostre este facturat direct catre .X., aceasta suportand de asemenea si costurile cu transportul acestora de la fabrica din Romania catre clientul extern.

Desi nu reiese din cuprinsul raportului de inspectie fiscală si nici al deciziei de impunere contestate, suma reprezentand TVA calculata suplimentar in quantum de x lei se compune din:

- x lei TVA calculat suplimentar ca urmare a achizitiilor aferente mostrelor de catre .X. si nerefacturate catre clientii externi;

- x lei TVA calculata suplimentar ca urmare a unor facturi emise si stornate de .X. fata de care, in mod nejustificat, inspectorii fisicali au considerat ca aceasta stornare nu ar fi justificata (fara a mentiona motivul refuzului acestei stornari, dupa cum reiese din RIF si decizia de impunere).

In ceea ce priveste diferența in suma de x lei, aceasta s-a stabilit ca urmare a achizitiilor efectuate de catre contestatara pentru clientul .Y., achizitii care nu au fost ulterior gasite ca refacturate.

Suma de x lei reprezinta de fapt baza de impunere si nu TVA aferenta acestor achizitii, si chiar si in cazul in care s-ar fi stabilit ca TVA aferenta acestei sume ar fi trebuit calculata suplimentar, taxa nu ar fi avut cum sa fie tot de x lei, ci, in acest caz, suma ar fi de cel mult x lei, diminuand obligatia fisicala suplimentara stabilita de la x lei la x lei.

Organul de inspectie fisicala a aplicat in mod gresit dispozitiile art. 128 alin. (4) lit. b) si d) din Codul fiscal la momentul cand a considerat ca achizitiile de bunuri si servicii utilize/necesare in vederea realizarii de mostre pentru clientii externi contractuali ar fi considerate bunuri si servicii puse la dispozitie cu titlu gratuit.

Realizarea mostrelor a fost efectuata pentru obtinerea de comenzi generatoare de venituri, operatiune ce se incadreaza in regimul de exceptie prevazut de art. 128 alin. 8 din Codul fiscal.

Conform Codului fiscal si Normelor metodologice, operatiunea de acordare, cu titlu gratuit, de bunuri in scopul stimularii vanzarilor sau in scopuri legate de desfasurarea activitatii economice, nu va reprezenta o livrare de bunuri.

Contestatara invoca in sustinerea contestatiei si art. 16 din Directiva nr. 2006/112/CE a Consiliului, art. 148 alin. (2) din Constitutia Romaniei, cauza Simmenthal (1976) a Curtii de Justitie a Uniunii Europene, Decizia civila nr. 373R/09.02.2009 a Curtii de Apel Bucuresti si art. 6 din Codul de procedura fisicala.

In concluzie, .X. solicita anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fisicala pentru persoane juridice nr. x/2015, a Raportului de inspectie fisicala nr. x/2015 si acceptarea dreptului de rambursare/deducere a TVA in suma de x lei.

**II.** .X. a solicitat rambursarea sumei negative a TVA prin decontul de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative inregistrat la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr. x/2015, pentru luna ianuarie 2015 pentru suma de x lei cu control anticipat.

Societatea contestatară desfășoară în principal activitatea de intermediere prin punerea în legătura directă pentru primirea comenzi de confecții, a fabricilor din România cu clientii externi.

Administratia Sector 1 a Finantelor Publice a efectuat inspectia fisicala la .X., care a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada x/2009-x/2015.

In urma inspectiei fiscale a fost incheiat Raportul de inspectie fiscal nr. x/2015 in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015.

Decontul de TVA nr. x/2015 a fost solutionat astfel:

- |                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| - TVA de rambursat conform societate | x lei; |
| - TVA de rambursat conform control   | x lei; |
| - TVA fara drept de rambursare       | x lei. |

Din diferența stabilită suplimentar la control, respinsă la rambursare, societatea contestă TVA în suma de x lei.

Conform deciziei de impunere contestată, echipa de inspectie fiscală a procedat la colectarea TVA în suma de x lei pentru achiziții de bunuri și servicii (materiale, accesorii, manopera, transport și altele) înregistrate în contabilitate, cu TVA deductibilă, utilizate/necesare realizării de mostre pentru clientii contractuali externi.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societății contestării, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

### **3.1 Referitor la taxa pe valoarea adugata in suma de x lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta daca operatiunile efectuate de .X. sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată pentru care aceasta era obligată să colecteze taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care aceste operațiuni reprezentau achiziții de bunuri oferite gratuit clientilor în scopul stimulării vânzărilor societății, operațiuni care nu indeplinesc condițiile prevăzute de legea fiscală.***

***In fapt***, organele de inspectie fiscală au stabilit TVA suplimentară în suma de x lei, calculată asupra unei baze impozabile suplimentare în suma de x lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării de mostre pentru clienti externali contractuali., considerandu-se că societatea avea obligația refacturării acestora ca și costuri de furnizare bunuri și servicii, fiind considerate a fi asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată.

***In drept***, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b), art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/20013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***"Art. 128 Livrarea de bunuri***

***[...] (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:***

***[...] b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;"***

***"Art. 129 Prestarea de servicii***

[...] (4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

[...] b) serviciile prestate in mod gratuit de catre o persoana impozabila pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice”

Din aceste prevederi legale rezulta ca exista obligatia colectarii/facturarii TVA, aferenta bunurilor puse la dispozitia altor persoane in mod gratuit, considerate livrare de bunuri catre sine, bunuri achizitionate cu deducerea taxei aferente. Prevederi legale asemanatoare exista si in cazul prestarii de servicii catre sine.

Din referatul cauzei se retine ca suma contestata de x lei reprezentand TVA se compune din:

- x lei pentru livrari de bunuri cu plata in Romania reprezentand costuri de furnizare servicii pentru executarea de mostre, ramase nefacturate, pentru clientii externi .Y. si .Y.;
- x lei pentru achizitii in vederea executarii de mostre pentru clientul .Y.;
- x lei aferenta unor facturi emise si stornate.

Conform Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, materia prima (tesatura), materialele si accesoriiile achizitionate pentru realizarea de mostre pentru clientii contractuali (.Y. si .Y.) nu mai exista faptic la societatea contestata, acestea fiind transmise, cedate fara plata, cu titlu gratuit sub denumirea de mostre, fara dovada parasirii tarii. Transportul acestora catre beneficiarul extern este asimilat livrarilor de bunuri efectuate cu plata pe teritoriul Romaniei.

Mostrele si esantioanele din procesul de mostrare sunt expediate direct de la fabricile care le executa catre client, prin curier rapid, fara a exista un document explicit pentru continutul coletului, ci doar numarul de colete expediate, sau odata cu comanda, cand pe documentul AWB se face precizarea ca produsul este mostra.

Referitor la TVA in suma de x lei, echipa de inspectie fiscala a procedat la colectarea acestei taxe aferenta bazei impozabile de x lei , pentru discountul acordat clientilor interni la facturile de comision, valoare Invoice facturate catre clientii externi (baza de calcul a comisionului) fiind incasate integral.

In perioada verificata, societatea a stornat comisionul de 5% facturat catre .Y. cu factura nr. X/2010, reprezentand discount la factura nr. X/2013, in valoare totala de x lei din care TVA in suma de x lei si factura nr. X/2010 in valoare de x lei , din care TVA in suma de x lei, stornare la factura nr. X/2009, fara a putea furniza informatii cu privire la operatiunea de stornare efectuata.

De asemenea, la factura nr. X/2010, emisa tot catre .Y., baza de calcul a comisionului a fost diminuata cu valoarea debit note-ului, in suma totala de x lei , din care TVA x lei .

Conform contractului de prestari servicii si a actului aditional incheiat (modifica procentul de comision aplicat), .X., in calitate de prestator, calculeaza comisionul de 5% asupra valorii totale facturate de beneficiar clientului extern si se datoreaza in momentul incasarii acestora.

In concluzie, suma de x lei, cuprinsa in TVA contestata in suma totala de x lei, se refera la TVA aferenta costurilor de furnizare servicii ramase nefacturate clientilor externi, dedusa in conditiile in care societatea, aplicand TVA la incasare, nu a achitat facturile furnizorului.

Drept urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit ca livrarile de bunuri efectuate cu titlu gratuit de catre .X. reprezinta o operatiune asimilata unei livrari de bunuri cu plata, operatiune taxabila din punct de vedere al taxei colectate, astfel incat are obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (materiale, accesorii, manopera, transport si altele) utilizate/necesare realizarii de mostre pentru clientii contractuali externi.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de .X., pentru acest capat de cerere cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei respinsa la deducere de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr. x/2015.

### **3.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscală in suma de x lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscală au calculat in mod eronat aceasta taxa.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscală au respins la rambursare TVA in suma de x, astfel:

- x lei pentru livrari de bunuri cu plata in Romania reprezentand costuri de furnizare servicii pentru executarea de mostre, ramase nefacturate, pentru clientii externi .Y. si .Y.;
- x lei pentru achizitii in vederea executarii de mostre pentru clientul .Y.;
- x lei aferenta unor facturi emise si stornate.

Sustinerea contestatarii este ca suma de x lei reprezinta de fapt baza de impunere si nu TVA aferenta achizitiilor.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile și completările ulterioare potrivit carora:

#### ***“Art. 213 Soluționarea contestației***

***(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

Fata de motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, susținerile contestarei si ale organelor de inspectie fiscală, precum si a datelor cuprinse in anexele care au stat la baza calcularii TVA colectata suplimentar pentru costurile nerefacturate clientului .Y. existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Taxa pe valoare adaugata a fost calculata eronat si anume suma de x lei reprezinta costurile nerefacturate, respectiv baza de impozitare, careia ii corespunde TVA in cota de 24% in suma de x lei .

TVA luata in calcul la stabilirea sumei totale de x lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr. x/2015, respinsa la rambursare si contestata de societate a fost de x lei in loc de x lei .

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscală, urmare analizarii sustinerilor contestatarei si documentelor detinute, propun desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015 pentru suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, aferenta costurilor nerefacturate clientului .Y..

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscală au calculat in mod eronat TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta daca societatea avea dreptul de deducere a TVA pentru aceasta suma, urmeaza a se aplica prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completările ulterioare potrivit cărora:

**"Art. 216 - (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau parcial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

**(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."**

Pe cale de consecinta, va fi desfiintata in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015 pentru TVA stabilita suplimentar in suma de x lei , urmand ca organele de inspectie fiscală sa procedeze la o noua verificare care sa porneasca de la situația de fapt reclamata de societate, la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acestieia si de retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratare in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (3) si (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, art. 128 alin. (4) lit. b) si art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE :**

**1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscală nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr. x/2015 de organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x lei;**

**2. Desfiinteaza in parte contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr. x/2015 de organele fiscale din cadrul Administratia Sector 1 a Finantelor Publice, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.