

DECIZIA nr. 44/2011
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC T SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 1, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x asupra contestatiei formulata de **SC T SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, comunicata in data de **29.10.2010**, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.01.2007 - 30.09.2007);
- t lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA;
- t lei reprezentand TVA de plata, respectiv x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t);
- t lei reprezentand TVA aprobata la rambursare, respectiv t lei reprezentand TVA respinsa la rambursare (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t).

Societatea contesta urmatoarele:

- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.01.2007 - 30.09.2007);
- t lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA;
- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t);
- t lei reprezentand TVA respinsa la rambursare (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t).

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. t intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC T SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

Eroarea esentiala pe care o contin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere atacata o reprezinta natura relatiilor comerciale si contractuale dintre contestatara si partenerul sau, SC T SRL.

In niciuna dintre clauzele contractelor incheiate intre parti nu se face referire la faptul ca sarma importata de SC T SRL ar fi vanduta catre SC T SRL.

Contractele exprima fara echivoc ca sarma este predata catre SC T SRL in vederea prelucrarii sale si a obtinerii unui produs finit care o incorporeaza.

Sarma respectiva nu a fost niciodata in proprietatea partenerului sau, motiv pentru care nu sunt aplicabile dispozitiile art. 128 alin. 1 din Codul fiscal care stipuleaza ca se considera livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Contrar constatarilor organelor de inspectie fiscala, contractul incheiat intre parti contine prevederi exprese referitoare la prelucrare/manopera si trebuie interpretat conform vointei acestora.

Din cantitatea totala de sarma, 90 % este predata in vederea prelucrarii, iar 10% este vanduta, aceasta din urma cantitate fiind facturata cu TVA catre SC T SRL.

Produsul final, geam armat are proprietari diferiti in ceea ce priveste componentele acestuia, respectiv sarma si sticla, proprietari care efectueaza operatiunea de export catre un tert din spatiul extracomunitar, unul in nume propriu si altul prin comisionar.

Rapoartele de inspectie fiscala nr. x si nr. x din data de 27.03.2008 contin constatari corecte privind perioada 01.03.2007 - 30.09.2007, societatea neavand obligatia de a colecta TVA, intrucat nu a vandut si nu a livrat plasa de sarma catre SC T SRL, acest produs fiind proprietatea sa, cu obiectiv strict de prelucrare activa/transformare sub forma produsului compensator (geam armat), destinat exportului in afara Comunitatii.

Pana la 01.01.2007 aceasta operatiune de draw back s-a executat cu aprobarea ANV, cu scutire de taxe vamale si TVA, iar dupa aceasta data, conform dispozitiilor art. 157 alin. 2 din Codul fiscal, trebuie evidentiat in decontul special de TVA, prevazut la art. 156 alin. 2, atat ca TVA colectata, cat si ca TVA deductibila in limitele si in conditiile prevazute la art. 145 - 147 alin. 1, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare.

Prin urmare, pentru produsul compensator geam armat expedit si transportat in afara Comunitatii se aplica regimul de scutire cu drept de deducere potrivit art. 143 alin. 1 lit. a si b din Codul fiscal.

Operatiunea de mai sus a fost aprobata si de Directia Generala de Impozite Indirecte prin adresa nr. x.

Organul fiscal a incalcat doua principii de aplicare a TVA:

- plasa de sarma achizitionata din Italia nu se incadreaza in principiul livrare de bunuri cu plata catre SC T SRL;

- locul operatiunii este in Romania, nu este valabil in prezenta speta, plasa de sarma fiind exportata in produsul compensator.

Urmare controlului incrucisat efectuat de DGFP-Mures, nu s-a facut nicio referire la TVA datorata pentru plasa de sarma, exportata sub forma produsului geam armat.

In concluzie, societatea solicita revocarea actului atacat.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. t, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, societatea contestand urmatoarele:

- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.01.2007 - 30.09.2007);
- t lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA;
- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t);
- t lei reprezentand TVA respinsa la rambursare (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t).

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 01.03.2007 - 30.06.2010.

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de t lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de t lei, in conditiile in care operatiunea privind plasa de sarma achizitionata de SC T SRL si utilizata de SC T SA pentru producerea geamului armat, constituie, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, livrare de bunuri, impozabila pe teritoriul Romaniei.

In fapt, cu privire la perioada ianuarie 2007 - septembrie 2007, contestatara a facut obiectul unei inspectii partiale care a avut ca obiect solutionarea deconturilor de TVA cu optiune de rambursare, urmare carora a fost emisa decizia de nemodificare a bazei de impunere.

Intrucat SC T SRL a inregistrat in decontul lunii ianuarie 2010, al carui sold a fost ulterior preluat in decontul lunii iunie 2010, TVA deductibila aferenta achizitiilor de la SC T SRL care au facut obiectul exporturilor in perioada februarie 2007 - septembrie 2007, fara a colecta si emite facturi pentru materia prima livrata catre SC T SRL, pentru care beneficiase de rambursare in perioada mentionata, s-a luat decizia de reverificare a perioadei mentionate.

De altfel, societatea contestatara a atras atentia organelor de inspectie fiscala prin adresa nr. x, inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, cu privire la faptul ca suma totala de x lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2010, inregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x, este compusa din suma de x lei, conform facturilor emise de SC T SRL nr. x din data de 29.01.2010, suma aferenta perioadei februarie 2007 - iunie 2009, urmare controlului efectuat de DGFP Mures si suma de x lei provenind din activitatea proprie.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. t in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, **SC T SRL** nu a colectat TVA pentru produsul "plasa de sarma" incorporata in produsul final "geam armat", considerand ca la realizarea exportului de geam armat se realizeaza exportul de plasa de sarma.

În temeiul dispozițiilor art. 128 alin. 1 și 2 și art. 132 alin. 1 lit. c din Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au considerat ca operațiunea respectivă reprezintă o livrare de bunuri și au procedat la calcularea TVA colectată pentru valoarea plasei de sarma încorporată în produsul final "geam armat", rezultând diferențe în suma totală de t lei, după cum urmează:

- t lei - pentru perioada 01.2007 - 09.2007;
- t lei - pentru perioada 10.2007 - 03.2009;
- x lei - pentru perioada 04.2009 - 06.2010.

În drept, conform dispozițiilor art. 128 alin. 1 și 2, art. 129 alin. 1 și 3 lit. e, art. 132 alin. 1 lit. c și art. 143 alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 6 alin. 2 și pct. 7 alin. 3 și 4 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

Codul fiscal:

"Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) **Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.**"

Norme metodologice:

"6. (2) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.

Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumparator și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumparatorului, comitent, procedând astfel:

- a) **primește de la vânzător o factura sau orice alt document ce servește drept factura emisă pe numele** sau, și;
- b) **emite o factura sau orice alt document ce servește drept factura cumparatorului.**"

Prevederi similare se regăsesc și în modificările ulterioare ale pct. 6.

Codul fiscal:

"Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) **Prestările de servicii** cuprind operațiuni cum sunt:

e) **servicii de intermediere** efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii."

Norme metodologice:

"7. (3) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în

numele si în contul altei persoane este persoana care actioneaza în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediaza livrari de bunuri sau prestari de servicii, furnizorul/prestatorul efectueaza livrarea de bunuri/prestarea de servicii catre beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectueaza o prestare de servicii, pentru care întocmeste factura de comision care reprezinta contravaloarea serviciului de intermediere prestat catre mandant, respectiv catre beneficiar sau, dupa caz, catre furnizor/prestator.

(4) Emiterea de catre mandatar a unei facturi în numele sau catre cumparator, pentru livrarea de bunuri intermediata, este suficienta pentru a-l transforma în cumparator revânzator din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, astfel cum este prevazut la pct. 6 alin. (2)-(4). De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata un cumparator revânzator, daca primeste de la vânzator o factura întocmita pe numele sau.”

Prevederi similare se regasesc si in modificarile ulterioare ale pct. 7.

Codul fiscal:

“**Art. 132.** - (1) Se considera a fi locul livrarii de bunuri:

c) **locul unde se gasesc bunurile atunci când sunt puse la dispozitia cumparatorului**, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate.”

“**Art. 143.** - (1) **Sunt scutite de taxa:**

a) **livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana în contul sau;**

b) **livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit în România sau de alta persoana în contul sau**, cu exceptia bunurilor transportate de cumparatorul însusi si care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcatiunilor si a avioanelor de agrement sau a oricarui alt mijloc de transport de uz privat. (...)

(2) **Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:**

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, cu exceptia:

1. livrarilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mica, altele decât livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrarilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, conform prevederilor art. 152² “.

În speta sunt aplicabile si dispozitiile 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 2.** - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana în contul sau. Prin persoana care expedieaza sau transporta bunuri în afara Comunitatii în contul furnizorului se înțelege orice persoana care face transportul. Scutirea se

aplica numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumparator, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator sau la o casă de expediție.

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

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

b) declarația vamală de export, care să cuprindă numele exportatorului bunurilor și care să fie certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul Comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală;

c) documentul de transport care atestă că bunurile parasesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

"Art. 3. - (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumparatorul 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 cumparatorul 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."

"Art. 10. - (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 cumparatorului 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."

"Art. 11. - (1) Conform art. 144¹ din Codul fiscal, sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și 144 din Codul fiscal, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. f) și la art. 143 alin. (2) din Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirii de taxa se realizeaza pe baza facturii de comision si a documentelor care atesta ca serviciile sunt prestate în legatura cu operatiunile scutite mentionate la alin. (1).”

“**Art. 12** - (2) Pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionari care actioneaza în nume propriu, dar în contul unui comitent din tara, livrarile de bunuri realizate dupa data de 1 ianuarie 2007 de catre comitenti catre comisionari nu beneficiaza de scutirea de taxa, acordata în regim tranzitoriu potrivit alin. (1).”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

Intre SC T SRL si SC T SRL au fost incheiate urmatoarele contracte:

A - *contractul de import nr. x*, avand ca obiect achizitionarea de plasa de sarma din Italia de catre SC T SRL. Locul descarcarii bunurilor achizitionate din Italia este sediul SC T SRL, in orasul Tarnaveni.

Conform pct. X din contract “SC T SRL se obliga sa execute in numele si pe contul SC T SRL geam armat pentru export, utilizand plasa de sarma de origine italiana, obiectul acestui contract.”

B - *contractul de comision nr. x*, potrivit caruia comitentul, SC T SRL “asigura intocmirea corecta a documentelor de livrare, conform dispozitiei din comenzile primite de la comisionar, atat cele care insotesc marfa, cat si cele care trebuie expediate acestuia”, iar pentru “serviciile asigurate in vederea efectuarii exportului, comitentul va plati comisionarului un comision de 2%, calculat la valoarea in valuta a marfurilor la conditia de livrare FCA Tarnaveni”.

Potrivit pct. XI “Obligatiile comisionarului:

1. “Organizeaza un sistem informational prin care urmareste identificarea pietelor externe in vederea orientarii productiei comitentului in functie de evolutia acestora si a concurentei cu privire la nivelul tehnic si calitativ, practici comerciale si bancare, etc”.

4. “Transmite comitentului dispozitii de livrare si documentele necesare, specifice expedierii marfurilor contractate la extern cu cel putin 10 zile inaintea termenelor de livrare.”

6. “Incheie in nume propriu contracte sau conventii de transport, manipulare, depozitare, asigurare, navlosire si orice alte contracte necesare derularii exportului de marfuri cu societati specializate din tara sau strainatate.”

Cu privire la realitatea si legalitatea operatiunilor desfasurate de SC T SRL si SC T SRL, AFP Sector 1 a solicitat informatii suplimentare Directiei generale a Finantelor Publice Mures.

Drept urmare, prin adresa nr. x, inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, DGFP Mures a transmis concluziile inspectiei fiscale partiale care s-a desfasurat la SC T SRL:

- SC T SRL emite facturi fiscale catre SC T SRL reprezentand, conform specificatiilor inscrise in acestea “geam ornament incolor 3 mm - export”, operatiuni considerate de unitate scutite de TVA cu drept de deducere.

- Bunurile in cauza (geamurile ornament) sunt incarcate direct in vagoare, ce se vamuiesc la Tarnaveni.

- In portul Constanta marfa este incarcata pe vas urmand a fi expediata la destinatie, respectiv in Tarile Arabe din Orientul Mijlociu si Uniunea Europeana.

- Facturile catre beneficiarul extern sunt intocmite de catre SC T SRL, fiind considerate operatiuni scutite de TVA.

- Ulterior efectuarii livrarii, SC T SRL emite catre SC T SRL factura fiscala reprezentand contravaloarea comisionului de 2%.

- In baza contractului de comision, SC T SRL a emis un numar de 36 de facturi de livrare a produselor finite realizate in suma totala de x lei, pe care le considera operatiuni scutite cu drept de deducere a TVA.

Cu privire la facturile emise de SC T SRL, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, AFP Sector 1 a facut urmatoarele precizari:

“In luna august 2009, SC T SRL storneaza o parte din facturile fiscale initiale emise catre SC T SRL si emite alte facturi. Ulterior, in luna noiembrie 2009, societatea a refacut facturile considerandu-le din nou operatiuni scutite procedand la stornarea TVA colectata aferenta facturilor emise in perioada iunie 2008 - iunie 2009.

Ca urmare a inspectiei fiscale, in luna ianuarie 2010, SC T SRL a emis catre SC T SRL facturi corectoare, prin care a stornat facturile emise fara TVA si a emis facturi cu TVA.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si dispozitiile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei, rezulta ca in cazul livrarilor de geam armat expediate sau transportate clientilor in afara Comunitatii, intrucat SC T SRL a emis facturi in numele sau catre clientii din afara Comunitatii si a primit facturi intocmite pe numele sau de la SC T SRL, SC T SRL s-a transformat in cumparator si revanzator din punct de vedere al TVA pentru geamul armat exportat in perioada verificata.

Cu privire la speta, societatea a solicitat punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA, care prin adresa nr. x a facut urmatoarele precizari:

“Pentru aplicarea scutirii de la art. 143 alin. 1 lit. a din Codul fiscal si pentru livrarile efectuate de SC T SRL nu are relevanta mentiunea din caseta 44 din declaratia vamala de export privind participarea SC T SRL la realizarea exportului.

In sensul art. 143 alin. 1 lit a din Codul fiscal, o singura societate poate fi furnizor al livrarii de geamuri catre clientii din afara Comunitatii, SC T SRL daca SC T ar fi actionat in numele si in contul SC T SRL sau SC T SRL avand calitatea de cumparator si revanzator.

*Trebuie sa retineti ca neaplicarea scutirii de TVA prevazuta la art. 143 alin. 1 lit a din Codul fiscal pentru livrarile de geamuri evidentiate in facturile emise in perioada 01.01.2007 - 31.03.2009 de SC T SRL se datoreaza faptului ca **SC T SRL a emis facturi in numele sau catre clienti din afara Comunitatii si a primit facturi intocmite pe numele sau de la SC T SRL si a devenit din punct de vedere al TVA cumparator si revanzator**, conform pct. 7 alin. 4 din normele metodologice, aprobate prin HG nr. 44/2004.”*

De asemenea, asa cum stipuleaza dispozitiile OMFP nr. 2222/2006, **scutirea de TVA se aplica** numai pentru operatiunile de export si livrarile

intracomunitare realizate prin comisionari care actioneaza in nume propriu, dar in contul unui comitent din tara, efectuate **pana la data de 31.12.2006**.

Dupa data de 01.01.2007, scutirea de TVA nu se aplica de comitent pentru operatiunile de export efectuate si livrarile intracomunitare realizate prin comisionari care actioneaza in nume propriu, dar in contul unui comitent din tara.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii privind adresele emise de ANV - Directia Regionala Vamala Brasov, anexate in copie la dosarul cauzei, intrucat acestea nu contin elemente de natura sa modifice situatia mai sus prezentata, ci fac trimitere la articolele din Regulamentul Consiliului CEE nr. 2913/1992 de instituire a Codului vamal comunitar si Regulamentul Consiliului CEE nr. 2454/1993 privind dispozitii de aplicare a Regulamentului Consiliului nr. 2913 de instituire a Codului vamal comunitar, care stabilesc procedurile ce reglementeaza regimul de export al marfurilor si nu regimul TVA aplicabil in cazul operatiunilor derulate intre societatea contestatara si SC T SRL.

Mai mult prin adresa nr. x, i s-a comunicat faptul ca "marfa care urmeaza sa o prelucreze pe teritoriul Romaniei este marfa comunitara si nu se incadreaza in prevederile art. 114 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992 ", motiv pentru care s-a considerat ca solicitarea acesteia privind eliberarea unei autorizatii de perfectionare activa nu are obiect.

Nu pot fi retinute nici argumentele societatii cu privire la faptul ca in niciuna dintre clauzele contractelor incheiate intre parti nu se face referire la faptul ca sarma importata de SC T SRL ar fi vanduta catre SC T SRL, cata vreme modalitatea in care s-au derulat operatiunile intre cele doua societati a determinat stabilirea regimului fiscal corespunzator din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata si nu simpla precizare in cuprinsul contractului a faptului ca este vorba de o vanzare sau de o predare a plasei de sarma.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatara a faptului ca operatiunea efectuata a fost aprobata si de Directia Generala de Impozite Indirecte prin adresa nr. x, nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat punctul de vedere exprimat de aceasta directie de specialitate din cadrul MFP a avut la baza **numai** adresa societatii inregistrata la MFP sub nr. x, adresa care **nu contine informatii detaliate privind operatiunile desfasurate de SC T SRL si SC T SRL** si are ca obiect regimul aplicabil din punct de vedere al TVA in cazul pierderilor tehnologice aparute in cazul procesarii plasei de sarma achizitionata de pe piata intracomunitara, in geam armat destinat exportului in afara UE.

Fata de cele mai sus prezentate, contrar sustinerilor contestatarei, rezulta ca pentru sarma achizitionata de catre SC T SRL din Italia si predata spre prelucrare catre SC T SRL, tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA, asa cum este retinut si de Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP prin adresa nr. x, inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, este urmatorul:

1. "SC T SRL efectueaza o livrare de bunuri (plasa de sarma) pentru care locul livrarii este acolo unde se gasesc bunurile cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, conform art. 132 alin. 1 lit c din Codul fiscal, respectiv in Romania.

*In acest caz, SC T SRL efectueaza o operatiune de livrare pe teritoriul Romaniei **pentru care va emite factura cu TVA.***

2. *“SC T SRL efectueaza o livrare de bunuri (geam armat) catre SC T SRL pentru care locul livrării este considerat locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate, conform art. 132 alin. 1 lit c din Codul fiscal, respectiv in Romania, caz in care **SC T SRL are obligatia de a emite factura cu TVA.**”*

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 si DGFP Mures, in baza contractului de comision, SC T SRL a emis facturi de livrare a produselor finite, initial fara TVA, ulterior acestea fiind stornate si repuse cu TVA.

3. *“Pentru livrarea efectuata de SC T SRL catre un beneficiar din alt stat membru sau dintr-un stat tert beneficiaza de scutire de TVA cu drept de deducere prevazuta la art. 143 alin. 1 lit a sau de la art. 143 alin. 2 lit a din Codul fiscal, daca prezinta documente justificative”, potrivit dispozitiilor legale mai sus invocate.*

4. *“Pentru comisionul de 2% incasat de SC T SRL de la SC T SRL, SC T SRL poate aplica scutirea prevazuta la art. 144¹ pentru produsele exportate in afara Comunitatii, cu conditia prezentarii documentelor justificative prevazute la art. 11 alin. 2 din Instructiuni.”*

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, contestatara a beneficiat de scutire de TVA pentru comisionul aferent exportului de geam clar si geam armat, achizitionat de la SC T SRL, catre clienti din Orientul Mijlociu, scutirea fiind justificata potrivit dispozitiilor OMFP nr. 2222/2006.

Intrucat societatea contestatara nu a emis facturi fiscale catre SC T SRL si nu a colectat TVA pentru produsul “plasa de sarma” (materia prima), incorporata in produsul final “geam armat”, considerand eronat ca la realizarea exportului de geam armat se efectueaza exportul de “plasa de sarma”, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA colectata, rezultand diferente in suma totala de t lei, dupa cum urmeaza:

- t lei - pentru perioada 01.2007 - 09.2007;
- t lei - pentru perioada 10.2007 - 03.2009;
- x lei - pentru perioada 04.2009 - 06.2010.

Sustinerea contestatarei potrivit careia organul fiscal, respectiv AFP Sector 1 a prezentat denaturat modul de derulare a operatiunilor desfasurate intre aceasta si SC T SRL la solicitarea punctului de vedere de la Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP, este neintemeiata, in conditiile in care anexeaza in sustinerea contestatiei propriile adrese prin care a prezentat derularea operatiunilor, iar directia de specialitate din MFP i-a comunicat acesteia raspuns la toate solicitarile. Acest aspect rezulta din adresa nr. x inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, prin care Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP ne transmite in copie raspunsurile formulate la toate solicitarile contestatarei.

Invocarea de catre contestatara a faptului ca operatiunile derulate sunt in baza contractului din 2006 si ca atare nu avea obligatia colectarii TVA aferenta livrarilor de sarma catre SC T SRL este total eronata, in conditiile in care:

- incepand cu data de 01.01.2007, Romania a aderat la Uniunea Europeana si ca atare si-a armonizat legislatia la legislatia comunitara, respectiv a fost transpusa Directiva a 6-a si Directiva 112 in Codul fiscal, Titlul VI Taxa pe valoarea adaugata;

- tratamentul fiscal se aplica in functie de modul de derulare a operatiunilor. Ori, in conditiile in care contestatara achizitioneaza intracomunitar produsul "sarma", partenerul sau, SC T SRL ii factureaza produsul final "geam armat", iar titularul declaratiei vamale de export, respectiv factura de export sunt emise pentru SC T SRL, este evident ca aceasta avea obligatia de a emite facturi pentru care trebuia sa colecteze TVA pentru sarma supusa prelucrării de catre SC T SRL.

Concluzionand, din modul de derulare a operatiunilor, contestatara s-a transformat in cumparator - revanzator si ca atare, asa cum a fost modificata legislatia TVA incepand cu data de 01.01.2007, avea obligatia de a emite factura cu TVA pentru livrarile locale efectuate de aceasta.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, contestatia formulata de **SC T SRL** urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru **taxa pe valoarea adaugata in suma de t lei** stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t emisa de AFP Sector 1.

3.2 Referitor la accesoriile in suma de t lei aferente TVA colectata:

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 1 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de t lei prin Decizia de impunere nr. t, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de t lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, AFP Sector 1 a stabilit in sarcina contribuabilei accesorii aferente TVA in suma totala de t lei.

Accesoriile au fost calculate pe perioada 25.10.2005 (data rambursarii sumelor) - 25.04.2010 (data la care se inregistreaza TVA de rambursat in suma mai mare decat suma stabilita suplimentar).

In drept, potrivit dispozitiilor art. t alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

"**Art. t** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.**"

"**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorarile de**

întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.

Referitor la suma de t lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, se retine ca stabilirea de accesorii in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece s-a retinut ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de t lei, iar contestatara nu a prezentat in sustinerea contestatiei documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, desi i s-a solicitat acest lucru de catre organul de solutionare a contestatiei, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de **t lei cu titlu de accesorii aferente TVA**, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

3.3 Referitor la TVA deductibila in suma de t lei:

Cauza supusa solutionarii este daca taxa pe valoarea adaugata in suma t lei este deductibila fiscal, in conditiile in care societatea nu face dovada, desi i s-a solicitat expres de catre organul de solutionare a contestatiei, ca serviciile achizitionate sunt in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. t, AFP Sector 1 a stabilit pentru anul 2010, TVA nedeductibila in suma de t lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative, incalcand dispozitiile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 6. - (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, **dobândind astfel calitatea de document justificativ.**"

Potrivit dispozitiilor art. 11, art. 145 alin. 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010:

Codul fiscal:

"Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) **operatiuni taxabile.** (...)"

"**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5)."

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

De altfel, legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca bunurile facturate sunt achizitionate in folosul operatiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente nefiind suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

De asemenea, **persoana impozabila are obligatia sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.**

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, operatiuni care sa produca venit ce se constituie in baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata.

Asadar, se retine ca **SC T SRL** are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o alta persoana impozabila, cu conditia ca acestea sa aiba legatura cu activitatea economica a societatii, sa fie "*destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale*

taxabile”, societatea avand obligatia de a demonstra realitatea si utilitatea serviciilor/bunurilor achizitionate.

Intrucat prin contestatia initial formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept si nici documente privind acest capat de cerere, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 22.12.2010, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestor lipsuri.

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere, inasa a anexat o copie a contractului incheiat cu SC x SRL, avand ca obiect service la diverse echipamente (arzatoare, racitoare, racordare electrica, etc).

Cu privire la serviciile achizitionate de la SC x SRL se retin urmatoarele aspecte:

1. Prezentarea contractului nr. x in sustinerea contestatie nu este suficienta pentru a demonstra prestarea serviciilor care fac obiectul cauzei (verificarea lunara a diverselor echipamente, reparatii si interventii la cerere, achizitionarea de consumabile si piese de schimb), intrucat din acesta nu rezulta:

- prin ce modalitati se realizeaza obiectul contractui care este foarte complex;

- numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte;
- resursele umane si materiale folosite in vedrea prestarii serviciilor in cauza;

- modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate.

2. - Societatea nu a dovedit cu documente necesitatea achizitionarii si realitatea prestarii serviciilor in cauza, desi i s-a solicitat expres de organul de solutionare a contestatiei.

3. - Intrucat serviciile in cauza pot fi folosite si pentru uzul personal al contribuabililor, pentru a justifica dreptul de deducere a TVA, o **societate are obligatia de a detine si alte documente justificative**, conform dispozitiilor art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, care sa demonstreze realitatea si utilitatea acestora, respectiv care sa demonstreze ca au legatura cu activitatea economica a societatii si sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, motiv pentru care **nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale si a contractului respectiv.**

4. - In conformitate cu prevederile art. 64 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 64** – Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “

“ Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere si nici nu a prezentat alte documente in afara contractului, care sa probeze faptul ca serviciile achizitionate sunt in legatura cu operatiunile sale taxabile, rezulta ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de t lei.

Drept pentru care, contestatia formulata de SC T SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata, nemotivata si nesustinuta cu documente cu privire la **taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma totala de t lei.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. 1 si 2, art. 129 alin. 1 si 3 lit. e, art. 132 alin. 1 lit. c si art. 143 alin. 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 6 alin. 2 si pct. 7 alin. 3 si 4 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, OMFP nr. 2222/2006, art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11, art. 145 alin. 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010, art. 64, art. 65, art. t alin. 1, art. 120 alin. 1 si 2, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE:

Respinge contestatia formulata de **SC T SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.01.2007 - 30.09.2007);
- t lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA;
- t lei reprezentand TVA de plata (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t);
- t lei reprezentand TVA respinsa la rambursare (perioada 01.10.2007 - 31.03.2009 - referitor la decontul nr. t).

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.