DECIZIA nr. 273/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X 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 3, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, comunicata in data de **21.04.2010**, prin care s-au stabilit, taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma totala de x lei lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta numai taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x 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 X SRL**.

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

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

Contestatara este o casa de expeditie care in perioada supusa impunerii a desfasurat activitatea de servicii de logistica pentru exportul de parti componente de instalatii petroliere.

Angajata prin contractul nr. 3/2009 incheiat cu firma x LTD, a preluat marfa de la producator (x) si a tranzitat-o pentru finalizarea operatiunii de export catre Federatia Rusa, via mare, prin portul Constanta.

In acest sens a desfasurat urmatoarele activitati:

- a organizat incarcarea pe mijloace auto a marfurilor la predator (x);
- a organizat descarcarea de pe mijloace de transport auto in portul Constanta si incarcarea din dana pe nave;
- a urmarit intocmirea tuturor documentelor specifice formalitatilor de export si a documentelor specifice transportului (auto, naval);
- a monitorizat transportul de la predator pana la destinatie in Fed. Rusa, portul Azov.

Pentru desfasurarea tuturor activitatilor anterior enumerate si descrise, societatea are incheiate contracte cu subcontractanti/furnizori din Romania, de la care a primit facturi cu TVA scutita cu drept de deducere, cat si facturi cu TVA.

Organele de inspectie fiscala au refuzat sa acorde societatii deducerea TVA din facturile emise de furnizorii contractati pentru desfasurarea activitatii, desi au fost puse la dispozitia sa toate documentele justificative, astfel ca au fost incalcate dispozitiile art. 143 alin. 1 lit. c, art. 145 alin. 2 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, exista contradictii in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, in sensul ca la pagina 9, cap. TVA deductibila, se arata ca sunt incalcate o serie de prevederi legale, in timp ce la cap. TVA colectata, se arata ca se respecta aceste articole.

Societatea a primit Dispozitia de masuri nr. x prin care a trebuit sa inregistreze in decontul de TVA la randul 13, suma de x lei reprezentand baza de impozitare pentru prestarile de servicii de transport si accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri, motivul de fapt fiind inregistrarea eronata in deconturile de TVA aferente trim. III si IV 2009 a acestei baze la randul 3, respectiv la rd.12 fata de rd. 11, cum era corect pentru perioada 15.06.2009 - 31.12.2009.

Obligatia de a modifica facturile conform art. 159 din Codul fiscal nu apare obligatorie ca pentru operatiunile fara drept de deducere cuprinse in art. 141 din Codul fiscal, ci furnizorul poate sa le modifice conform pct. 81^1 din norme, dar nu este obligat si invoca in acest sens punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA exprimat prin adresa nr. x.

In concluzie, societatea solicita anularea partiala a deciziei de impunere atacate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, suma contestata fiind x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

III. Fata de constatarile 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 15.06.2009 - 31.12.2009.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare TVA in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte, in cazul operatiunilor scutite cu drept de deducere, legislatia prevede posibilitatea si nu obligativitatea corectarii facturilor de achizitii emise cu TVA, iar, pe de alta parte, organele fiscale nu au analizat daca societatea a

respectat dispozitiile art. 145 - 147[1] din Codul fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, societatea a dedus TVA in suma de x lei, aferenta achizitiei de servicii de transport auto pe ruta Ploiesti - Constanta a utilajelor de foraj petrolier produse de SC x si exportate in Federatia Rusa.

Intrucat organele de control au considerat ca societatea a incalcat dispozitiile pct. 14 (4) si 14 (5) alin. 2 Titlul VI din HG nr. 44/2004, art. 133 alin. 2 lit. b si art. 143 alin. 1 lit. c din Codul fiscal si art. 4 alin. 2, 4, 5, 6, si 8 din OMEF nr. 2421/2007, acestea au respins la deducere si rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 133 alin. 1 si 2 lit. b si art. 143 alin. 1 lit. c si art. 159 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 14 (4), pct.14 (5) alin. 2, pct. 40 si pct. 81[1] Titlul VI din HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale:

Codul fiscal:

"***Art. 133.*** - (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, **locul prestării este considerat a fi**:

(...) b) locul unde se efectuează transportul, în functie de distantele parcurse, în cazul serviciilor de transport, altele decât cele de transport intracomunitar de bunuri (...)".

Norme metodologice:

"***14. (4)*** Pentru transportul international de persoane, precum si pentru transportul international de bunuri, altul decât transportul intracomunitar de bunuri, partea din parcursul efectuat în România este parcursul efectuat între locul de plecare si locul de sosire al transportului de bunuri sau de persoane, determinată după cum urmează:

a) **pentru transportul care are punctul de plecare în România, locul de plecare este considerat a fi locul unde începe transportul bunurilor sau primul punct de îmbarcare al pasagerilor, iar locul de sosire este considerat a fi punctul de trecere al frontierei dinspre România în străinătate**;

b) pentru transportul care are punctul de plecare în afara României si punctul de sosire în România, locul de plecare este punctul de trecere a frontierei din străinătate spre România, iar locul de sosire este primul loc de destinatie al bunurilor în România sau ultimul punct de debarcare a pasagerilor care au fost îmbarcati în afara României;

c) pentru transportul care tranzitează România, fără a avea nici punctul de plecare, nici punctul de sosire în România, locul de plecare este considerat a fi locul de trecere a frontierei dinspre străinătate în România, iar locul de sosire este considerat a fi punctul de trecere a frontierei dinspre România în străinătate;

d) în cazurile prevăzute la lit. a)-c), pentru pasagerii care s-au îmbarcat si debarcat în interiorul tării, călătorind cu un mijloc de transport în trafic

international, partea de transport dintre locul de îmbarcare si locul de debarcare pentru acesti pasageri se considerã a fi transport national.

(5) Facturile sau alte documente specifice pentru transportul international se emit pentru parcursul integral, fãrã a fi necesarã separarea contravalorii traseului national si a celui international. Orice scutire de taxã pentru servicii de transport, prevãzutã de art. 143 sau 144 din Codul fiscal, se acordã pentru parcursul efectuat în interiorul tãrii, în timp ce distanta parcursã în afara tãrii se considerã cã nu are locul prestãrii în România si nu se datorează taxa. Persoana care efectuează servicii de transport international beneficiazã de dreptul de deducere a taxei aferente achizitiilor de bunuri si/sau servicii si pentru partea din transport care nu are locul prestãrii în România, în baza art. 145 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal."

Codul fiscal:

"***Art. 141***. - (1) Urmãtoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxã: (...)".

Norme metodologice:

"***40***. (...) Dacã o persoanã impozabilã a facturat în mod eronat cu taxã livrări de bunuri si sau prestãri de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligatã sã storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni **nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei** aplicate în mod eronat pentru o astfel de operatiune scutitã. Acestia trebuie sã solicite furnizorului/prestatorului **stornarea facturii cu taxã si emiterea unei noi facturi fãrã taxã**."

Codul fiscal:

"***Art. 143***. - (1) Sunt scutite de taxã:

(...) c) **prestãrile de servicii, inclusiv transportul si serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevãzute la art. 141, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situatiile prevãzute la art. 144 alin. (1) lit. a).** (...)"

"***Art. 159***. - (1) **Corectarea informatiilor înscrise în facturi sau în alte documente care tin loc de facturã se efectuează astfel**:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis cãtre beneficiar, acesta se anulează si se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sã cuprindã, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numãrul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altã parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continând informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numãrul si data documentului corectat. "

Norme metodologice:

"81^1. (1) În situatia în care o persoanã impozabilã a emis facturi aplicând regimul de taxare, si ulterior intrã în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxa pe valoarea adãugatã prevãzute la art. 143, 144 sau 144^1 din Codul fiscal, **aceasta <u>poate</u> corecta facturile emise**, conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzãtor operatiunilor realizate."

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus invocate, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale, rezulta ca in cazul serviciului de transport in legatura cu un export de bunuri:

- numai partea din transport parcursa pe teritoriul Romaniei are locul in Romania si beneficiaza de scutire de TVA acordata serviciilor efectuata in legatura exporturile;
- pentru distantele parcurse in afara Romaniei, locul prestarii nu mai este considerat a fi in Romania, fiind o operatiune neimpozabila in Romania;
- persoana care a efectuat servicii de transport international beneficiaza de drept de deducere a taxei aferente achizitiilor si pentru partea din transport care nu are locul in Romania;
- transportatorii sau casele de expeditie au obligatia de a justifica scutirile de TVA pentru serviciile de transport prestate, conform prevederilor OMFP nr. 2222/2006, astfel cum a fost modificat si completat prin OMEF nr. 2421/2007.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, societatea a dedus TVA in suma de x lei, aferenta achizitiei de servicii de transport auto pe ruta Ploiesti - Constanta a utilajelor de foraj petrolier produse de SC x si exportate in Federatia Rusa.

Intrucat a considerat ca societatea a incalcat dispozitiile pct. 14 (4) si 14 (5) alin. 2 Titlul VI din HG nr. 44/2004, art. 133 alin. 2 lit. b si art. 143 alin. 1 lit. c din Codul fiscal si art. 4 alin. 2, 4, 5, 6, si 8 din OMEF nr. 2421/2007, AFP Sector 3 a stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei.

Fata de cele mai sus aratate se retin urmatoarele aspecte:

1. - Organele de inspectie fiscala au invocat gresit incalcarea de catre societate a dispozitiilor art. 4 alin. 2, 4, 5, 6, si 8 din OMEF nr. 2421/2007, aplicabile in situatia justificării de transportator sau de casa de expeditie a scutirii de TVA (TVA colectata) pentru serviciile de transport prestate, avand in vedere ca, in speta, asa cum reiese din Raportul de inspectie fiscala nr. x, nu este vorba de servicii de logistica prestate direct de contestatara (TVA colectata), ci de servicii achizitionate de aceasta de la subcontractanti/furnizori din Romania (TVA deductibila), situatia facturilor emise de x, precum si de x, neadmise la deducere fiind prezentata in Anexa 8 a raportului de inspectie fiscala.

Trebuie subliniat ca prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca, referitor la TVA colectata, contestatara a justificat cu documente scutirea de TVA prevazuta de art. 143 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, indeplinind conditiile prevazute de art. 4 alin. 2, 4, 5, 6, si 8 din OMEF nr. 2421/2007, motiv pentru care nu s-au stabilit diferente in plus fata de evidentele societatii.

2. Scutirile de TVA prevazute la art. 143 sunt operatiuni scutite cu drept de deducere a TVA, spre deosebire de cele mentionate la art. 141 din Codul fiscal care sunt scutite, dar pentru care este interzisa exercitarea dreptului de deducere.

Masurile legale impuse de pct. 40 din Normele metodologice de aplicare a art. 141 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, au menirea de a combate situatiile in care operatiuni care nu ofera posibilitatea exercitarii dreptului de

deducere furnizorului/beneficiarului, sa fie facturate cu TVA de catre acestia si, pe cale de consecinta, sa poata fi considerate operatiuni care dau drept de deducere.

Spre deosebire de aceste prevederile legale imperative, in cazul operatiunilor scutite cu drept de deducere, este prevazuta **posibilitatea** ca furnizorul/prestatorul care a aplicat regimul de taxare, nefiind in posesia documentelor justificative si ulterior, intra in posesia documentelor respective, sa corecteze facturile emise, conform art. 159 din Codul fiscal, astfel ca aceasta norma nu este imperativa, asa cum este in cazul operatiunilor orevazute de art. 141 din Codul fiscal.

In acelasi sens sunt si dispozitiile OMFP nr. 2222/2006 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile la art. 143 alin. 1 lit a - i, art. 143 alin. 2 si art. 144^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat si completat prin OMEF nr. 2421/2007, care stabilesc ca organele de inspectie fiscala pot suspenda controlul fiscal efectuat la un operator economic, pentru o perioada ce nu depaseste 90 de zile, in situatia in care acesta nu poate prezenta documentele justificative pentru aplicarea unei scutiri de TVA. Este de la sine inteles ca nejustificarea unei scutiri de TVA cu drept de deducere conduce la facturarea cu TVA a operatiunii in cauza.

Cu privire la cauza supusa solutionarii s-a pronuntat si Directia de legislatie din domeniul TVA din cadrul MFP, care prin adresa nr. x i-a comunicat societatii urmatoarele:

"*Facturarea cu TVA a unei operatiuni scutite cu drept de deducere, neavand influente negative bugetare, ci dimpotriva, in unele situatii nu a impus masuri legislative categorice de stornare a facturilor, ca si in cazul expus mai sus pentru operatiunile scutite fara drept de deducere.(...)*

Avand in vedere ca vorbim de o scutire cu drept de deducere care ***poate fi aplicata numai daca*** *sunt indeplinite conditiile prevazute de lege,* ***nu consideram ca ar trebui sanctionat beneficiarul in sensul neacordarii dreptului de deducere a taxei****, din motiv ca furnizorul nu a fost la momentul facturarii in posesia tuturor documentelor care justificau aplicarea scutirii.*

Precizam totusi, ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, trebuie respectate prevederile art. 145 - 147^1 din Codul fiscal."

3. In conformitate cu prevederile art. 145 alin. 1 si 2 si art.146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale:

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

(2) Orice persoanã impozabilã are dreptul sã deducã taxa aferentã achizitiilor, **dacã acestea sunt destinate utilizãrii în folosul** urmãtoarelor operatiuni:

a) **operatiuni taxabile**; (...)

c) **operatiuni scutite de taxã, conform art. 143**, 144 si 144^1 (...)."

"***Art. 146***. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilã trebuie sã îndeplineascã urmãtoarele conditii:

a) pentru taxa datoratã sau achitatã, aferentã bunurilor care i-au fost ori urmeazã sã îi fie livrate sau serviciilor care **i-au fost ori urmeazã sã îi fie prestate în beneficiul sãu**, **sã detinã o facturã care sã cuprindã informatiile prevãzute la art. 155 alin. (5)** (...)."

Conform dispozitiilor legale de mai sus, rezulta ca 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 unor operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile/scutite cu drept de deducere, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei (decizia de impunere atacata, raportul de inspectie fiscala si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei), organele de inspectie fiscala nu au facut nicio mentiune cu privire la:

a - existenta contractelor de prestari servicii incheiate intre societate, in calitate de beneficiar si societatile din Romania, x, precum si de x, in calitate de furnizori de servicii, singurele mentiuni cuprinse doar in Anexa 8, referindu-se numai la facturile neadmise la deducere, emise de societatile respective;

b - realitatea si necesitatea prestarii serviciilor facturate de x, precum si de x in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL, respectiv care este natura serviciilor si daca acestea au fost prestate potrivit termenilor si conditiilor stipulate in contractele incheiate cu prestatorii;

c - detinerea facturilor in original care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

Intrucat, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 nu au verificat toate aspectele legate de prestarea serviciilor care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate pronunta cu privire la legalitatea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei, respectiv daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor scutite cu drept de deducere si daca sunt indeplinite toate conditiile privind deductibilitatea TVA impuse de Codul fiscal.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta in parte** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, cu privire la taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 133 alin. 1 si 2 lit. b si art. 143 alin. 1 lit. c, art. 145 alin. 1 si 2, art.146 alin. 1 lit. a si art. 159 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , pct. 14 (4), pct.14 (5) alin. 2, pct. 40 si pct. 81^1 Titlul VI din HG nr. 44/2004, OMFP nr. 2222/2006, astfel cum a fost modificat si completat prin OMEF nr. 2421/2007, pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, cu privire la taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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.