

## DECIZIA NR.82 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **SC X SRL HAȚEG**, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2008.

Contestația are ca obiect suma de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Decizia de impunere nr. .../2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost comunicată prin adresa nr. .../2008, primită de petentă în data de **...2008**, potrivit confirmării de primire, anexat în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă de **SC X SRL HAȚEG** la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA, fiind înregistrată sub nr. .../2008.

**Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL HAȚEG.**

**I. Prin contestația formulată, SC X SRL HAȚEG invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :**

La pct. 2.1.1 Obligații fiscale suplimentare de plată din cuprinsul Deciziei nr. .../2008, la motivele de fapt prezentate la paragraful 2 se arată că:

În /una ... 2007 S.C Y S.A din Grecia facturează către S.C Z S.A Franța carne congelată de melci în cochilie în sumă de ... euro, respectiv ...lei (conform recepției nr. .../2007).

Cumpărătorul bunurilor înscris în facturile emise de S .C Y S.A din Grecia este S.C Z S.A Franța, iar adresa de livrare indicată în facturile și documentele de transport este S.C X S.R.L Hațeg. Pentru bunurile importate

în România, S.C X S.R.L nu a achitat TVA, iar bunurile au fost înregistrate în registrul bunurilor intrate ca fiind livrate de S.C Z S.A Franța. Contravaloarea bunurilor livrate de S.C Y S.A din Grecia pentru cumpărător S.C Z S.A Franța și intrate în România la S.C X S.R.L, nu este refacturată către S.C Z SA Franța. S.C X a cuprins în facturile emise către S.C Z Franța S.A numai contravaloarea prestațiilor de servicii de prelucrare fără a factura ni contravaloare a bunurilor intrate de la S.C Y S.A din Grecia.

Petenta consideră netemeinică și totodată nelegală decizia adoptată de organele de control prin care este obligată să colecteze TVA aferent unor mărfuri care nu sunt achiziționate de S.C X S.R.L. .

În fapt, petenta observă motivația inspectorilor fiscali (identică și în RIF, pag. 9-11), constatând o serie de contradicții care conduc la această concluzie (neînțelegerea situației de fapt / economice) spre exemplu la paragraful 2 de la pct. 2.2.2 din Decizia de impunere inspectorii fiscali arată că :

« ... pentru bunurile importate în România, S.C X S.R.L nu a achitat TVA ... » iar subsecvent acestei constatări se arată de către inspectorii fiscali că :

« ... **S.C X S.R.L este persoana care este obligată la plata taxei deoarece a efectuat achiziția intracomunitară de bunuri taxabilă .... »**

Scopul evident urmărit de inspectorii fiscali este acela de a considera sumele în cauză ca fiind nedeductibile, raportându-se implicit la dispozițiile art. 59 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal care dispun că, pentru importul de bunuri persoana obligată la plata este importatorul, adică cumpărătorul, proprietarul bunurilor importate sau furnizorul acestora, ori, lipsa unei astfel de calități a S.C X S.R.L, ar duce implicit la nedeductibilitatea sumelor impuse.

În fapt, această constatare cu privire la nedeductibilitatea sau deductibilitatea sumelor constatate de inspectorii fiscali nu au nici o relevanță, deoarece, în speța de față, S.C X S.R.L nu a realizat nici o achiziție intracomunitară, cu atât mai puțin un import de bunuri, ci **o prestare de servicii**.

Situația reală neobservată de inspectorii fiscali este următoarea:

**-S.C Z S.A Franța** (înregistrată în scopuri de TVA în Franța) achiziționează bunuri de la **S.C Y S.A Grecia** (înregistrat în scopuri de TVA în Grecia) dispunând livrarea bunurilor în România la **S.C X S.R.L** (înregistrată în scopuri de TVA în România) în vederea prelucrării, urmând ca ulterior prelucrărilor, mărfurile să fie expediate la beneficiarul prestațiilor din Franța (serviciile de prelucrare realizându-se în baza contractului de prestări servicii nr. .../2005).

În sensul celor arătate S.C X S.R.L efectuează o prestare de servicii pentru beneficiarul S.C Z S.A Franța, societatea neavând nici o legătură comercială cu S.C Y S.A Grecia, lucru ce se poate observa și din modul de facturare și documentele cu care circulă materiile prime / produsele prelucrate între cele trei părți (aviz de livrare):

- Factura de cumpărare este între S.C Y S.A Grecia și S.C Z S.A

Franța;

- Bunurile sosesc la S.C X S.R.L Hațeg cu avize de livrare;
- S.C X S.R.L Hațeg prelucrează bunurile, facturând manopera către cumpărătorul bunurilor, S.C Z S.A Franța.

Aplicarea acestei scheme tranzacționale este corectă, în acest sens petenta prezentând unul din cazurile explicit arătate în Ordinul MEF nr. 1823 / 2007 pentru aprobarea măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată. La art. 6 din Anexa nr. II din Ordinul MEF nr. 1823 / 2007 este prezentat chiar cazul prestărilor pe care societatea le-a realizat pentru beneficiarul S.C Z S.A Franța.

Conform măsurilor de simplificare, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru 2 (în acest caz S.C Z S.A din Franța) și denumită în continuare A sau contractor principal, cumpără bunuri de la o altă persoană impozabilă din statul membru 1, denumită în continuare B (în acest caz S.C Y Grecia).

Contractorul principal, dispune expedierea bunurilor către altă persoană impozabilă din statul membru 3, denumită în continuare C, în vederea prelucrării (în acest caz S.C X S.R.L România).

După prelucrare, produsele prelucrate sunt expediate de la procesator din statul membru 3 (România) către A (beneficiarul prestațiilor), aflată în statul membru 2 (Franța). Pentru a putea aplica măsurile de simplificare care evită înregistrarea beneficiarului din Franța în scopuri de TVA în România, acesta va furniza codul său de înregistrare din Franța, prestatorului din România, S.C X S.R.L. .

**De asemenea referitor la constatările organelor de control, petenta face următoarele afirmații:**

**1. Achiziția a fost efectuată de S.C X S.R.L care nu are calitatea de cumpărător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată:**

Petenta a precizat deja, și este evident din documentele întocmite că X nu a efectuat și nu a intenționat să efectueze achiziții de bunuri, ci doar prestări de servicii.

**2. X nu a facturat contravaloarea bunurilor către S.C Z S.A Franța:**

Petenta consideră că este inutil să mai revină asupra acestui motiv de fapt, atât timp cât el a fost dezbătut anterior în sensul că în baza contractului dintre X și Z operațiunea contractată era o prestare de bunuri și nu o achiziție, facturată corespunzător.

**3. Facturile emise de S.C X S.R.L cuprind numai contravaloarea prestațiilor de servicii de prelucrare:**

La fel ca și la pct. anterior, regimul fiscal este unul de prestare de servicii conform contractului comercial și a dispozițiilor legale în special cele cu privire la aplicarea măsurilor de simplificare.

**4. nici X si nici Z nu au declarat livrarea intracomunitară a acestor bunuri:**

Motivul nedeclarării este unul simplu și legal totodată, și are în vedere dispozițiile Ord. 537 / 2007 cu privire declarația recapitulativă (formularul 390 Vies) conform cărora în acesta declarație se cuprind doar livrările scutite de TVA și achizițiile intracomunitare (inclusiv cele triunghiulare) nu și prestațiile de servicii sau nontransferurile.

**5. achizițiile nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile, respectiv pentru livrarea bunurilor:**

Petenta, din nou, precizează că nu a realizat o achiziție de bunuri, ci doar o prestare de servicii pentru care a aplicat regimul fiscal corespunzător celor arătate anterior (a se vedea măsurile de simplificare). Prestarea realizată de X este evident o activitate economică care a generat cheltuieli și venituri impozabile la societate.

**6. achiziția intracomunitară de bunuri are loc în statul în care se încheie transportul bunurilor, respectiv România:**

În fapt transportul bunurilor se încheie în Franța după prelucrarea lor în România. Petenta reamintește că art. 3 al. (2) din Ord. MEF nr. 1823/2007 precizează că 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 Codul fiscal 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.

SC X SRL a prezentat în timpul controlului documente doveditoare (facturi, documente de transport) cu privire la faptul că bunurile după prelucrare au fost transportate în afara României (în Franța așa cum dispune Ord. MEF nr. 1823/2007 pentru aplicarea măsurilor simplificate).

**7. aceasta achiziție nu este un nontransfer ci reprezintă o achiziție intracomunitară asimilată deoarece bunurile trimise din Grecia nu se întorc prelucrate în statul de unde au fost livrate, bunurile prelucrate sunt trimise în Franța fără a fi cuprinse în valoarea facturii:**

Aplicarea măsurilor de simplificare tratează ca și achiziție doar livrarea intracomunitară dintre SC Y SA Grecia și SC Z SA Franța, în rest, transferul mărfurilor în vederea prelucrării reprezintă un nontransfer, pe care S.C X S.R.L l-a evidențiat în mod corespunzător în registrul bunurilor primite în vederea prelucrării. Petenta a precizat deja că aplicarea acestor măsuri de simplificare este condiționată de transportul bunurilor în statul contractorului principal, adică în Franța [a se vedea art. 3 al. (1) din Ord. 1823/2007] și nu în statul furnizorului (Grecia).

**8. SC X SRL nu poate să-și exercite dreptul de deducere a TVA deoarece nu deține o factură emisă pe numele X:**

În primul rând, X nu a solicitat deducerea TVA aferent acestor materii prime, deoarece nu a fost facturată și nu a facturat aceste materii prime, pe cale de consecință nu a colectat și dedus TVA.

În sens contrar, nu există temei legal ca organele fiscale să impună aceste sume cu TVA, atât timp cât nu există o achiziție de bunuri din partea S.C X S.R.L, constatată prin facturi, sau alte documente emise de un prezumtiv vânzător.

**9. SC X SRL este persoana care este obligată la plata taxei deoarece a efectuat o achiziție intracomunitară de bunuri taxabile:**

Fără a reitera explicația de la pct. anterior este evident că nu este vorba de o achiziție intracomunitară, din partea **SC X SRL**.

În drept, petenta își întemeiază prezenta contestație pe următoarele dispoziții legale:

- a) Cod fiscal (Lg. nr. 571/2003): art. 128 al. 10 și (12), 130<sup>1</sup> al. (2) lit.a), 132'. 133 al. (2) lit.h), 134;

- b) Normele de aplicare a Cod fiscal (H.G nr. 44/2004) : Titlul VI: art. 59.
- c) Cod de procedură fiscală (O.G nr. 92/2003) : art. 7 al. (2), 205, art. 206, art. 207 al. (1).
- d) **Legea** Contabilității (Lg. 82/1991): art. 1 al. (1) și (3).
- e) Ordinul MFP nr. 1823/2007: art. 3, anexa II art. 7, 8, 10;

Având în vedere motivele de fapt și de drept prezentate, petenta solicită anularea Deciziei nr. .../2008 și în subsidiar a Raportului de inspecție fiscală nr. .../2008, iar pe cale de consecință, recunoașterea sumei de ... lei ca sumă nedatorată, reprezentând TVA colectată.

**II.** În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara au efectuat o inspecție fiscală parțială, care a avut ca obiectiv soluționarea Decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă și opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a orașului Hațeg sub nr. .../2008.

Urmare a verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile luate cu privire la TVA, astfel:

**Cu privire la TVA de plata în România pentru bunurile achiziționate de SC Z SA Franța de la EURORUS SA din Grecia :**

În luna decembrie 2007, SC Y SA din Grecia facturează către SC ESC AL SA Franța carne congelată de melci în cochilie în sumă de ... euro, respectiv ...lei (conform recepției nr. .... Cumpărătorul bunurilor înscris în facturile emise de Y SA din Grecia este Z SA din Franța, iar adresa de livrare indicată în facturi și în documentul de transport este **SC X SRL Hațeg**. Pentru bunurile importate în România, SC X SRL nu a achitat TVA, iar bunurile au fost înregistrate în registrul bunurilor intrate ca fiind livrate de Z SA Franța. Contravaloarea bunurilor livrate de Y SA din Grecia pentru cumpărător Z SA Franța și intrate în România la SC X SRL, nu este refacturată către SC Z SA Franța. SC X SRL a cuprins în facturile emise către Z SA Franța numai contravaloarea prestațiilor de servicii de prelucrare, fără a factura și contravaloarea bunurilor intrate de la Y SA din Grecia .

SC X SRL în mod eronat nu a plătit TVA în sumă de ... lei aferenta achiziției înregistrate în debitul contului 8032 cu valoarea de ... lei, deoarece:

- *achiziția a fost efectuată de SC X SRL, care nu are calitatea de cumpărător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;*
- *acesta nu a refacturat contravaloarea bunurilor către SC Z SA;*
- *facturile emise de SC X SRL cuprind numai contravaloarea prestațiilor de servicii de prelucrare ;*
- *nici SC X SRL și nici SC Z SA Franța nu au declarat livrarea intracomunitară a acestor bunuri;*

- achizițiile nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile, respectiv pentru livrarea bunurilor;
- achiziția intracomunitară de bunuri are locul în statul în care se încheie transportul bunurilor, respectiv România;
- această achiziție nu este un nontransfer ci reprezintă o achiziție intracomunitară asimilată deoarece bunurile trimise din Grecia nu se întorc prelucrate în statul de unde au fost livrate;
- bunurile prelucrate sunt trimise în Franța fără a fi cuprinse în valoarea facturii;
- SC X SRL nu poate să-și exercite dreptul de deducere a TVA deoarece nu deține o factura emisă pe numele X;
- SC X SRL este persoana care este obligată la plata taxei deoarece a efectuat achiziția intracomunitară de bunuri taxabile.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, conform art. 145 alin. 2 lit. a), art. 146 art. 151 din Legea 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent achiziției de bunuri din Grecia au determinat TVA suplimentară neachitată de SC X SRL în sumă de ... lei, sumă pentru care SC X SRL nu are dreptul de deducere.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :**

**SC X SRL**, are sediul în Hațeg, str. ...., nr....., jud. Hunedoara, RO ..., reprezentată prin dna. R.S., în calitate de administrator.

**Cauza supusă soluționării o constituie legalitatea stabilirii sumei de ... lei reprezentând TVA de plata în România pentru bunurile achiziționate de SC Z SA Franța de la Y SA din Grecia, în condițiile în care SC Z S.A Franța achiziționează bunuri de la SC Y S.A Grecia, dispunând livrarea bunurilor în România la S.C X S.R.L în vederea prelucrării, urmând ca ulterior prelucrărilor mărfurile să fie expediate la probietarul din Franța.**

**În fapt**, SC X SRL Hațeg efectuează lucrări asupra bunurilor mobile corporale aparținând SC Z SA Franța, bunuri care în urma prelucrării sunt expediate în Franța.

SC Z SA Franța (înregistrată în scopuri de TVA în Franța) achiziționează bunuri de la SC Y SA Grecia (înregistrat în scopuri de TVA în Grecia), dispunând livrarea bunurilor în România la **SC X SRL** (înregistrată în scopuri de TVA în România) în vederea prelucrării, urmând ca ulterior prelucrărilor mărfurile să fie expediate în Franța.

**SC X SRL** efectuează o prestare de servicii pentru beneficiarul SC Z SA Franța, societatea neavând nici o legătură comercială cu SC Y SA

Grecia, lucru ce se poate observa și din modul de facturare și documentele cu care circulă materiile prime / produsele prelucrate între cele trei părți.

- Factura de cumpărare este între SC Y SA Grecia și SC Z SA Franța;
- SC Z SA Franța dispune expedierea materiilor prime la **SC X SRL**;
- **SC X SRL** prelucrează materiilor prime, expediind produsele prelucrate către proprietarul bunurilor SC Z SA Franța.

Achiziția de bunuri nu a fost efectuată de **SC X SRL** care nu are calitatea de cumpărător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, și este evident din documentele întocmite că petenta nu a efectuat achiziții de bunuri de la SC Y SA Grecia, ci efectuează doar prestări de servicii pentru proprietarul mărfii, care i-a pus bunurile la dispoziție în vederea prelucrării, operațiunea fiind o prestare de servicii și nu o achiziție, facturată corespunzător, facturile emise de **SC X SRL** cuprinzând numai contravaloarea prestărilor de servicii de prelucrare.

**SC X SRL** a evidențiat bunurile primite în mod corespunzător în registrul bunurilor primite în vederea prelucrării.

Mai mult, **SC X SRL** nu a înregistrat operațiunea în jurnalul de cumpărări și nici în decontul de TVA, nu a solicitat deducerea TVA aferentă acestor materii prime, deoarece nu a fost facturată și nu a facturat aceste materii prime, pe cale de consecință nu a colectat și dedus TVA.

De asemenea, transportul bunurilor se încheie în Franța, după prelucrarea lor în România.

ORDINUL MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR Nr. 1823 din 29 octombrie 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, la art. 3 precizează:

**„ART. 3**

**(1) Pentru a putea fi aplicate măsurile de simplificare prevăzute în anexa nr. 1, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:**

**a) contractorul principal:**

- 1. este înregistrat în statul său membru în scopuri de TVA;**
- 2. nu are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale;**
- 3. transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA părții/părților cocontractante;**

**b) ceilalți operatori economici implicați sunt persoane impozabile din perspectiva TVA;**

**c) produsele prelucrate se vor întoarce în statul membru al contractorului principal.**

**(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.”

În concluzie, întrucât **SC X SRL**, nu efectuează achiziții intracomunitare de bunuri, ci doar primește spre prelucrare aceste bunuri pe care le expediază apoi contractorului **SC Z SA Franța**, nu datorează TVA colectată în sumă de ... lei stabilită eronat de organele de control.

Față de cele de mai sus, contestația împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2008, va fi admisă pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E :**

**Art. 1 – Admiterea contestației formulată de **SC X SRL HATEG** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2008, va fi admisă pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

**Art.2 – Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .**