

010908NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice, prin adresa nr.../10.07.2007 inregistrata la directie sub nr.../12.07.2007, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**.

Contestatia, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr.../03.07.2007, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../22.06.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.../22.06.2007, si are ca obiect suma de ... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata respinsa la rambursare.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin. (1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../22.06.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.../22.06.2007, aratand urmatoarele:

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat incadrarile legale in urma carora a fost stabilita suplimentar taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei, incadrari trecute de organele de inspectie fiscale la Capitolul III " Constatari fiscale", pct.1 "Taxa pe valoarea adaugata colectata din raportul de inspectie fiscala".

SC X SRL livreaza bunuri clientului Y din Italia in baza contractului incheiat intre parti care prevede livrare ex work ... si punctul de expeditie In contractul dintre parti este specificat ca transportul bunurilor in afara Comunitatii este in sarcina cumparatorului. Pentru acest tip de livrare ex works societatea din comuna ... intocmeste invoice, specificatie, efectueaza vama la ..., iar in declaratia vamala de export se specifica destinatar ca fiind ... din

SC X SRL ca exportator, a justificat scutirea de taxa conform art.3 alin.(1) si (2) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu urmatoarele documente:

- factura care contine informatiile prevazute de art.155, alin.(5) din Codul fiscal;
- declaratia vamala de export;
- documente de transport CMR care atesta ca bunurile parasesc Comunitatea.

Petenta considera ca operatiunea efectuata se incadreaza in prevederile art.143, alin.(1), litera b) din Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, iar justificarea scutirii de taxa pe valoare adaugata se incadreaza la art.3, alin.(1) si (2) din OMFP 2222/2006, anexand in sustinere documente.

In concluzie, petenta considera ca nu se justifica respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../22.06.2007 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru SC X SRL din comuna ... s-au stabilit urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata la punctul 2.2.1. " Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare", pentru perioada verificata 01.10.2006-31.03.2007, s-a stabilit **taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei.**

La punctul 2.2.2. "Motivul de fapt" se precizeaza ca societatea a livrat in luna martie 2007 busteni si cherestea salcam in ..., marfa fiind incarcata din ... si descarcata in portul Locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului (...), locul livrarii fiind in Romania. Livrarile catre partenerul italian nu indeplinesc conditia de scutire, motivat de neindeplinirea conditiei de transport, pentru livrari intracomunitare (livrarea nu are loc intre doua state comunitare).

La punctul 2.2.3. "Temeiul de drept" se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile art.126 alin.(1) lit.b), art.128 alin.(1), art.132 alin.(1) lit.c), art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../22.06.2007 are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr..../22.06.2007.**

In raportul de inspectie fiscala, situatia taxei pe valoarea adaugata colectata este prezentata in cap.III.1 unde sunt mentionate urmatoarele:

Societatea livreaza in luna martie 2007 busteni si cherestea salcam in valoare de ... lei intr-un stat care nu este in Comunitatea Europeana, respectiv ..., marfa fiind incarcata din Vaslui si descarcata in portul Constanta. In contractul de vanzare cumparare incheiat cu firma Y din Italia, conditia de livrare este „ex works”, bunurile fiind preluate de beneficiar pana in Portul ..., de unde acestea sunt transportate in Vietnam.

Conform art.132 alin.(1) lit.c), locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului (...), deci locul livrarii fiind in Romania, motiv pentru care in urma inspectiei s-a calculat o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... leix19%).

Conform prevederilor art.126 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile aduse de Legea nr.343/2006, livrarile catre partenerul italian nu indeplinesc conditia de scutire stipulata la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin Legea nr.343/2006, motivat de neindeplinirea conditiei de transport stabilite de art.128 alin.(3) lit.a) pentru livrari intracomunitare (livrarea/transport nu are loc intre 2 state comunitare).

Organul fiscal mentioneaza, de asemenea, ca facturile de livrare cherestea si bustean salcam au fost emise catre firma Y in baza contractului nr..../06.11.2005.

La punctul 4 este prezentata situatia soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta trimestrului I 2007 potrivit careia taxa pe valoarea adaugata pentru care nu se justifica rambursarea este in suma de ... lei.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei si actele normative in vigoare la data analizei contestatiei, se retin urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra masurii dispuse de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administratiei Finantelor Publice constand in respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala s-au pronuntat asupra operatiunilor efectuate ca fiind operatiuni impozabile in Romania in functie de locul livrării bunurilor.

In fapt,

Prin Decizia de impunere nr.../22.06.2007, avand ca anexa Raportul de inspectie fiscala nr.../22.06.2007, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta facturilor emise de SC X SRL in luna martie 2007, pe numele unui beneficiar din Italia, respectiv firma Y, reprezentand contravaloare busteni si chereștea salcam in valoare totala de ... lei. Marfa este incarcata din Vaslui si descarcata in portul Constanta, destinatia finala fiind Vietnam. In contractul de vanzare-cumparare nr.../06.11.2005 incheiat cu firma Y, conditia de livrare este ex works, „bunurile fiind preluate de beneficiar pana in portul Constanta, de unde acestea sunt transportate in Vietnam”. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca livrarile catre partenerul italian nu indeplinesc conditia de scutire de TVA, stipulata la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin Legea nr.343/2006, motivat de neindeplinirea conditiei de transport stabilite de art.128 alin.(3) lit.a) pentru livrari intracomunitare, respectiv livrarea/transportul nu are loc intre doua state comunitare.

Organele de inspectie fiscala au mai stabilit ca potrivit art.126 alin.(1) lit.b) si art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile aduse de Legea nr.343/2006, locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului este in Romania (...), motiv pentru care s-a calculat o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei.

Societatea in decontul privind taxa pe valoarea adaugata pentru luna martie 2007, incadreaza suma de ... lei la punctul 1 „Livrari intracomunitare de bunuri, scutite conform art.143”.

Prin contestatia formulata, petenta mentioneaza ca sunt eronate incadrările legale ale organelor de inspectie fiscala, in urma carora a fost stabilita suplimentar TVA in suma de ... lei, precizand ca operatiunile efectuate reprezinta export deoarece se incadreaza in prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar scutirea de TVA

este reglementata la art.3 alin.(1) si (2) din OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avand ca documente justificative facturile care cuprind informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, declaratii vamale de export in care ca destinatar este in scris ... din Vietnam, documentele de transport care atesta ca bunurile parasesc comunitatea, la destinatar fiind in scris ... din Vietnam, precum si contractul incheiat cu firma Y din Italia care prevede conditia de livrare ex works.

Pentru lamurirea cauzei, Directia Generala a Finantelor Publice cu adresa nr..../10.08.2007, a solicitat un punct de vedere de specialitate Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor. In adresa nr..../07.02.2008 inregistrata la DGFP sub nr..../14.02.2008, Directia de legislatie in domeniul TVA raspunde la solicitarea facuta, precizand urmatoarele:

Declaratia vamala de export a fost intocmita de SC X SRL din comuna ... Prin urmare livrarea realizata de societate este un export, datorita faptului ca bunurile sunt transportate in afara Comunitatii, fiind aplicabile prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare. In cazul de fata, bunurile au fost transportate in afara Comunitatii de firma Y din Italia (cumparator nestabilit in Romania).

In drept,

Legislatia invocata de organele de inspectie fiscala referitoare la incadrarea operatiunii ca nefiind o livrare intracomunitara, ci operatiune impozabila in Romania in functie de locul livrării bunurilor:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, stipuleaza urmatoarele:

- la art.126 alin.(1) lit.b)

„Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133.”

- la art.128

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

(...)

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing.”

- la art.132 alin.(1) lit.c)

„Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

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

Referitor la scutiri pentru livrări intracomunitare, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează următoarele:

- la art.143 alin.(2) lit.a)

„Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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

Legislația invocată de contestatoare referitoare la încadrarea operațiunii ca fiind export:

Referitor la scutiri pentru exporturi, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează următoarele:

- la art.143 alin.(1) lit.b)

„Sunt scutite de taxă:

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși(...)”

OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

- la art.3 alin.(1) și (2)

„Potrivit prevederilor art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte precum cele în care condiția de livrare este ex works conform normelor INCOTERMS.

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin.(1) se justifică de exportator cu documentele prevăzute la art.2.”

- la art.2 alin.(2)

„Scutirea de taxă se justifică de exportator cu următoarele documente:

- 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;

- 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;

- documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc 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.”

Referitor la solutionarea contestatiei, art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, precizeaza:

“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.”

Potrivit art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata ***“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”***

În acest sens, punctul 102.5 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza: *“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat.”*

Fata de cele prezentate in fapt si in drept se retin urmatoarele:

SC X SRL la întocmirea decontului privind taxa pe valoarea adaugata pentru luna martie 2007 a încadrat operatiunile privind livrarile de bunuri catre firma Y din Italia ca fiind livrari intracomunitare, scutite.

Prin contestatie petenta reincadreaza operatiunile derulate cu firma din Italia ca fiind operatiuni de export scutite de TVA, depunand in sustinere in copie documente, respectiv declaratii vamale de export, facturi, scrisori de transport (CMR) si contractul incheiat cu firma din Italia cu conditia de livrare ex works.

Organele de inspectie fiscala au analizat aceste operatiuni si s-au pronuntat in sensul ca acestea nu reprezinta livrari intracomunitare, ci operatiuni impozabile in Romania, locul livrării bunurilor fiind in Romania (...).

Urmare solicitarii DGFP, efectuata in scopul clarificarii cauzei, Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor s-a pronuntat in sensul ca SC X SRL a întocmit declaratia vamala de export, prin urmare livrarea realizata de societatea din Romania este un export, datorita faptului ca bunurile sunt transportate in afara Comunitatii, fiind aplicabile prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar scutirea de taxa se justifica de exportator cu documentele urmatoare:

- 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;

- 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;

- documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc 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.

Având în vedere cele prezentate, întrucât organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile derulate între SC X SRL din comuna ... și firma Y din Italia ca operatiuni de export, Directia Generala a Finantelor Publice nu se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în suma de ... lei, **urmand a se desfiinta partial Decizia de impunere nr..../22.06.2007 și partial Raportul de inspectie fiscala nr..../22.06.2007 în ceea ce priveste aceasta suma, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decât cele care au întocmit raportul de inspectie fiscala și decizia de impunere contestate, să procedeze la o noua verificare, care va viza strict taxa pe valoarea adaugata care face obiectul prezentei contestatii, tinand cont de cele stabilite prin prezenta decizie și de prevederile legale aplicabile în speta.**

La reverificare se vor avea în vedere și Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizeaza:

"12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(3) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr..../22.06.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala și a Raportul de inspectie fiscala nr..../22.06.2007 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decât cele care au întocmit raportul de inspectie fiscala și decizia de impunere contestate, să procedeze la o noua verificare, care va viza strict taxa pe valoarea adaugata care a facut obiectul prezentei contestatii, tinand cont de cele stabilite prin prezenta decizie și de prevederile legale aplicabile în speta.

Decizia poate fi atacata la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.