



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA nr. 431 / 07 .12.2009 privind soluționarea contestației formulate de S.C. S SRL

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, cu privire la contestația formulată de **S.C. S SRL** împotriva Deciziei de impunere, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a marilor contribuabili în baza raportului de inspecție fiscală .

S.C. S SRL contestă:

- TVA;
- majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată. Decizia de impunere nr.158/02.07.2009 a fost comunicată societății la data de 17.07.2009 potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, în copie, iar contestația a fost înregistrată la data de 17.08.2009 conform ștampilei registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe contestație.

Constatănd că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. S SRL.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Referitor la TVA colectată și majorări de întârziere aferente precum și TVA și majorări de întârziere aferente, stabilite ca urmare a neacceptării facturilor fiscale de stornare, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au considerat aceste facturi fiscale de corecție emise de sistemul informatic ca fiind necorespunzătoare ca formă.

Societatea arată că utilizează sistemul SAP care, pentru motive de securitate obligă societatea să utilizeze metoda standard, prin care orice corecție contabilă este efectuată numai pe baza unui document de corecție însoțitor. Astfel, în perioada verificată societatea a procedat la emiterea unor documente de corecție pentru erori înregistrate din motivele:

- facturile inițiale conțin valori greșite;
- denumirea clientului din facturile inițiale este greșită;
- codul intern atribuit clientului de sistemul SAP este greșit,

respectiv un cod folosit de sistemul informatic pentru a identifica un/o client/creanță;

- încadrarea tranzacției din punct de vedere al TVA pe baza căreia se încadrează factura a fost incorectă;

- data facturii este incorectă;
- s-au emis două facturi pentru aceeași tranzacție ;
- anulare totală a operațiunii,

și atașează documentele corectate spre exemplificare cu explicațiile de rigoare pentru fiecare caz în parte.

Față de cele prezentate contestatoarea arată că documentele de corecție emise de sistemul SAP au caracteristicile: conțin întotdeauna mențiunea “*storno*”, are înscris manual mențiunea “*anulare+numărul facturii anulate*”, conține aceleași informații cu factura corectată, orice document de corecție generează automat o notă contabilă de stornare, face referire la numărul comenzii pe baza căreia s-a emis factura corectată, din sistemul SAP se poate emite un raport în care se poate urmări legătura dintre comanda emisă și factura curentă, factura de corecție primește un număr din plaja de numere atribuită prin decizia internă a societății, contabil se vede legătura dintre factura corectată și factura de corecție în colțul stâng al notei contabile aferente facturii de corecție prin mențiunea “*referințe document*”.

Contestatoarea arată că modul de funcționare al sistemului informatic SAP nu a fost înțeles în totalitate de organele de inspecție fiscală.

Totodată, arată că se aplică prevederile art.159 alin.1 lit.a și b din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că nerespectarea acestor prevederi de formă nu pot atrage automat refuzul

dreptului de a diminua baza impozabilă a livrărilor/prestărilor de servicii. Contestatoarea arată că documentele de corecție emise, chiar dacă nu conțin toate elementele prevăzute de actul normativ menționat sunt inteligibile și permit identificarea legăturii directe dintre documentul de corecție și factura emisă inițial. Chiar dacă documentul de corecție nu menționează numărul documentului corectat s-a făcut referire la numărul comenzii existând posibilitatea de a găsi corespondent într-o factură inițială emisă eronat și factura de corecție.

Mai mult, contestatoarea arată că distinge între o factură care nu a ajuns la client și o factură care se stornează prin mențiunea înscrisă manual pe acestea “*anulare*” sau “*stornare + numărul facturii corectate*”.

De asemenea, societatea arată că și în situația în care facturile de corecție nu conțin valori în minus conțin întotdeauna mențiunea “*storno*” înscrisă automat de sistemul informatic.

Societatea arată că prin stabilirea de obligații suplimentare pe motive de formă au fost încălcate prevederile art.13 din OG nr.92/2003, republicată și pentru a se conforma prevederilor Codului de procedură fiscală autoritățile fiscale ar trebui să coroboreze prevederile art.159 alin.1 lit.a și b din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea punctului de vedere contestatoarea invocă jurisprudența UE, respectiv principiul neutralității și proporționalității taxei invocat în Decizia CEJ cazurile C – 286/94, Garage Molenheide BVBA v. Belegian State- anexa 19 și C-146/05 Albert Clee v Finanzam Limburg an der Lahn – anexa 20.

2. În ceea ce privește TVA colectată și majorări aferente, societatea arată că în perioada verificată a suportat pe costuri pentru diverși parteneri contractuali și a refacturat acestora ulterior valoarea prestației pe baza înțelegerii dintre părți, societatea acționând ca un comisionar prin achiziția de diverse servicii în nume propriu dar pe contul unui terț și refacturând mai departe valoarea acestor prestări către acest terț.

Astfel, din punct de vedere al TVA societatea susține că a acționat ca un cumpărător - revânzător aplicând facturilor emise pentru recuperarea de costuri regimul de taxare aplicabil achizițiilor pe contul terților, respectiv 19%, 9% sau operațiuni cu locul prestării în afara României.

Societatea susține că în unele cazuri pe facturile de achiziție este înscrisă mențiunea “se refacturează la + numele partenerului” și sunt însoțite de anexe care prezintă detaliat sumele refacturate precum și documentele pe care s-au înregistrat acestea având în vedere că prin Contractul încheiat între părți se prevede că societatea suportă costurile în contul partenerului

contractual urmând să-l refactureze acestuia aceste costuri separate iar în alte cazuri refacturările se efectuează pe bază de comenzi acceptate între părți iar nota contabilă cu care se înregistrează costurile suportate conține mențiunea “se refacturează la + numele partenerului”.

În ceea ce privește costurile suportate în contul unor terți societatea susține că acestea se referă la:

- cazare pentru care s-a dedus TVA de 9% de pe factura primită de societate pe numele său iar la recuperare s-a colectat TVA de 9%, echipa de inspecție fiscală stabilind TVA de 19% și atașează anexa 11 cu documente ;

- bilete de avion pe rute externe pentru angajații unor parteneri contractuali pentru care societatea a primit facturi fiscale fără TVA și a emis facturi fiscale fără TVA, serviciile de transport internațional de persoane fiind scutit de TVA cu drept de deducere conform art.143 alin.1 lit.g) din Codul fiscal iar organul de inspecție fiscală a stabilit TVA de 19%. Societatea prezintă anexa 12 cu documente ;

- servicii de internet și telefonie mobilă utilizate de partenerul contractual TMG GmbH pentru care s-a dedus TVA de 19% la achiziție și s-a emis factura de prestări servicii de telefonie mobilă și internet în regim de neimpozitare în România considerându-se locul în Germania unde era stabilit clientul conform art.133 par.2 lit.g.10 din Cod fiscal pentru care atașează anexa 13 cu documente în copii.

- costuri pre-școlarizare/grădiniță pentru angajații unor parteneri contractuali pentru care societatea a primit facturi scutite fără drept de deducere conform art.141 alin.1 lit.f) din Cod fiscal și a emis facturi în același regim. Prezintă documente în anexa 14.

- servicii de consultanță fiscală pentru care societatea a dedus TVA de 19% pentru servicii prestate în beneficiul S K dar suportate în contul acestei entități iar societatea a emis facturi fiscale fără TVA pe considerentul că locul prestării nu este în România conform art.133 par.2 lit.g 5 din Codul fiscal. Atașează anexa 15 cu documente.

- transport intra-comunitar de bunuri pe ruta H – B, societatea susține că a primit facturi pentru servicii de transport intra-comunitar de bunuri de la furnizori care nu sunt stabiliți în UE și nu sunt înregistrați pentru TVA în România și a procedat la taxare inversă. Societatea a refacturat aceste costuri în regim de neimpozitare în România pe considerentul că locul prestării este în statul membru în care a început transportul intra-comunitar, respectiv Germania conform art.133 par.2 lit.c) din Codul fiscal și atașează anexa 15 cu copii ale documentelor.

Astfel, contestatoarea susține că i se aplică prevederile art.129 alin.2 din Codul fiscal coroborate cu pct.6 alin.2 și 3, pct.7 alin.1 și pct.19 alin.4 din Normele la Codul fiscal și a acționat ca și cumpărător și vânzător de servicii în cadrul unei structuri de comisionar și nu consideră că ar fi efectuat

plăți în numele și pe contul unor terți conform art.137 alin.3 lit.e) din Codul fiscal.

Ca urmare, contestatoarea susține că avea dreptul să aplice cota de TVA de 9% pentru costuri de cazare, scutire fără drept de deducere pentru refacturările de costuri grădiniță, să considere că a prestat un serviciu cu locul prestării în afara României pentru servicii de consultanță, etc.

3. Referitor la TVA colectată și majorări aferente, societatea arată că a încheiat un contract cu furnizorul B Norvegia în baza căruia acesta avea obligația să livreze materie primă, bare de alamă și inele din prelucrarea cărora să rezulte colivii de alamă.

Contestatoarea arată că furnizorul nu a respectat întotdeauna parametrii calitativi impuși fapt pentru care la realizarea aceluiași produs finit se consumă mai multă materie primă decât în mod obișnuit. În această situație societatea a penalizat furnizorul prin emiterea unei facturi pentru o valoare estimată ca fiind la nivelul diferenței dintre prețul plătit pentru materia primă și prețul de șpan al acesteia, suma cerută furnizorului reprezentând în fapt o penalitate pentru care societatea consideră că nu se aplică TVA și a emis facturi în mod corespunzător. Prezintă documente în anexa 17.

Contestatoarea invocă prevederile art.137 alin.3 lit.b) din Codul fiscal potrivit căruia nu sunt incluse în baza de impozitare sumele reprezentând penalități pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale.

4. În ceea ce privește TVA colectată și majorări, contestatoarea susține că în luna iunie 2007 a achiziționat bunuri de la furnizorul D Germania denumit în contestație DEW care a emis facturile nr.,.....și nr..... Prin Amendamentul la Planul de livrare, societatea a cerut DEW să livreze bunurile în Croația care, din motive de logistică nu au mai fost expediate ci au fost cerute de firma mamă S K Germania pentru a fi folosite în producția proprie. În această situație societatea a solicitat furnizorului DEW să expedieze bunurile la o locație din Germania și a emis factura nr....., sub condiție de livrare DDU Eltmann Germania și client S K care face referire la numărul de comandă emisă de S K către societate.

Societatea prezintă documente în anexa 18 și susține că a raportat incorect o achiziție intra-comunitară de la clientul DEW și o livrare intra-comunitară către S K Germania, achiziția fiind înregistrată în contabilitate în contul 351”mărfuri în tranzit” și nu a fost recepționată ci a circulat direct între furnizor și clientul final.

Contestatoarea invocă prevederile art.132 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 susținând că locul achiziției este considerat a fi în Germania și societatea nu a avut nici un fel de obligație în ceea ce privește TVA în România, tranzacția fiind considerată neimpozabilă din punct de vedere al legislației de TVA din România.

În cazul livrării efectuată de societate către S K societatea susține că sunt aplicabile aceleași reguli, respectiv livrare neimpozabilă în România deoarece locul livrării este considerat a fi acolo unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția clientului, respectiv Germania.

Pe cale de consecință societatea consideră că nu avea nici o obligație în ceea ce privește TVA în România iar **faptul că societatea a raportat eronat aceste tranzacții ca și achiziție urmată de o livrare intra-comunitară nu este de natură să modifice fondul economic al tranzacției și regimul fiscal aplicabil.**

Ca urmare a celor prezentate societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare reprezentând TVA și majorări de întârziere.

II. Prin Decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

Perioada verificată: 01.03.2007 – 31.10.2008 pentru care societatea a depus deconturi de TVA cu opțiune de rambursare.

Taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de societate a fost de

Din verificarea prin sondaj a facturilor emise de societate înscrise în jurnalele de vânzări și raportate în deconturile de TVA, s-au constatat următoarele:

1. În perioada martie 2007 – octombrie 2008 societatea a emis o serie de facturi fiscale ce au înscrise mențiunile: factură storno, stornare factură, credit memo, storno rechnung, annulation d'avoir, gutschrift, canceled invoice, anulacion factura, documente ce sunt înscrise în jurnalele de vânzări cu semnul minus și înregistrate în evidențele contabile.

Pe aceste documente, dar nu în toate situațiile, sunt înscrise informațiile din documentul inițial și informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă factura, facturi storno care fac referire la aceeași factură inițială.

Exemplu: factura storno nr.....și factura storno nr..... care corectează factura nr.....

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se justifică diminuarea TVA colectată și nu se poate stabili realitatea și legalitatea operațiunii.

În baza art.159 alin.1 lit.a și b, art 155 alin.5 art.150 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004, și a celor precizate prin nota explicativă dată de reprezentantul

societății în fața organelor de inspecție fiscală s-a constatat că nu sunt respectate prevederile legale privind corectarea documentelor și agentul economic nu justifică legalitatea operațiunilor înscrise în facturile pe care le denumește anulate/stornate prin care se diminuează TVA colectată, având în vedere că din explicațiile scrise nu se face distincție între facturile anulate (art.159 alin.1 lit.a din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare) și facturile de corectare (art.159 alin.1 lit.b din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare). Pentru acest motiv s-a constatat că nu se justifică diminuarea TVA colectată și ca urmare s-a calculat **TVA colectată suplimentar și majorări de întârziere aferente.**

2. Organele de inspecție fiscală au constatat, în cadrul operațiunilor de export în afara Comunității Europene, emiterea unor documente ce reprezintă operațiuni de stornări la export.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte documente care să susțină realitatea operațiunilor de stornare însă din documentele prezentate – nota contabilă nu se justifică legalitatea acestor operațiuni pentru care se aplică scutirea cu drept de deducere a TVA și având în vedere aspectele prezentate la capitolul anterior cu privire la modul de operare a facturilor ce reprezintă operațiuni de stornare/anulare în concepția agentului economic au stabilit că reprezintă operațiuni nejustificate.

Ca urmare, s-a aplicat cota de 19% conform art.140 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând diferența de **TVA colectată suplimentară și majorări de întârziere aferente.**

3. S-a constatat că, în perioada martie 2007 – octombrie 2008 societatea a emis facturi în care la rubrica denumire sunt înscrise mențiunile “refacturări de costuri, recuperare costuri, comision, personal cost, diverse cheltuieli conform anexă, refacturare, kinden garden, simposion, etc.” pe care le-a înscris în jurnalele de vânzări și le-a înregistrat în evidențele contabile.

Din analiza facturilor, a documentelor și a situațiilor anexate acestora organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost emise de societate pentru operațiuni reprezentând servicii efectuate de agentul economic pentru diverși beneficiari cum ar fi: punerea la dispoziție de personal, servicii de intermediere, consultanță, proiectare și prelucrare de date **precum și pentru refacturări de costuri înscrise în facturi la pozițiile refacturare, diverse cheltuieli conform anexă, recuperare costuri, kinden garden, accomodation, simposion, etc.**

Aceste facturi s-au emis în unele situații distinct pentru servicii și distinct pentru refacturări iar în alte situații factura este aferentă atât serviciilor cât și refacturărilor.

Aspectele legate de servicii facturate au fost analizate la capitolul A6 din raportul de inspecție fiscală.

S-a constatat că la pozițiile reprezentând generic “refacturări de costuri” nu sunt menționate concret operațiunile la care se referă pentru a se putea face distincție între un serviciu efectiv prestat de societate și un serviciu prestat de către alt prestator a cărui contravaloare a fost achitată de agentul economic în numele și în contul clientului.

De asemenea, s-a constatat că prin documentele anexate facturilor nu se face trimitere la documentul inițial care să justifice serviciul prestat sau să se poată cuantifica sumele înscrise pe baza unor tarife sau a unor elemente de cost pentru a putea stabili legalitatea și realitatea operațiunilor pentru care au fost emise aceste facturi, respectiv dacă sunt servicii realizate de societate sau dacă reprezintă servicii efectuate de un furnizor în beneficiul altei persoane și pentru care agentul economic a emis facturi în nume propriu către beneficiar.

Pentru **facturile emise cu referire la cazări** s-a constatat că nu se poate face distincție dacă acestea sunt pentru persoane străine sau din țară, dacă sunt efectuate pentru prestarea de servicii în folosul societății, sau dacă sunt refacturări cu atât mai mult cu cât pe factura fiscală nu este înscris contractul, respectiv comanda în baza căreia se efectuează operațiunile.

În ceea ce privește raportarea operațiunilor de refacturări în deconturile de TVA s-a constatat că agentul economic a raportat eronat la rândul 3 din decontul de TVA și le-a considerat ca fiind scutite pentru că locul prestării este în România. Astfel, rezultă că nu se poate face distincție între un serviciu prestat efectiv de societate și un serviciu prestat de către un alt prestator a cărui contravaloare a fost achitată de agentul economic în numele și în contul clientului său.

Având în vedere cele precizate și nota explicativă dată de reprezentantul societății organele de inspecție fiscală au constatat confuzia pe care o face agentul economic între serviciile efectiv prestate de acesta pentru beneficiari și serviciile refacturate pentru care primește o factură pe numele său în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului ci se aplică structura de comisionar.

Din verificarea documentelor care au stat la baza refacturărilor organele de inspecție fiscală au constatat **că nu în toate cazurile se justifică corelația TVA deductibilă aferentă facturilor inițiale cu TVA aferentă facturilor emise cu mențiunea “refacturări”**.

Ca urmare, s-a constatat nerespectarea prevederilor art.129 alin.2 coroborat cu art.137 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.19 alin.3 și 4 și pct.7(1) din HG nr.44/2004, și s-a stabilit o diferență de **TVA colectată suplimentară** precum și majorări de întârziere aferente.

4. Referitor la TVA și majorări de întârziere, s-a constatat că pe perioada martie 2007 – octombrie 2008 s-au emis către B Norvegia facturile:

Nr..... în sumă de lei;
Nr..... în sumă de lei;
Nr..... în sumă de lei;
Nr..... în sumă de lei;
Nr..... în sumă de lei;
Nr..... în sumă de lei.
TOTAL lei.

Pe aceste facturi sunt explicații de genul: inele de alamă, diferență de preț.

În urma solicitării de către organele de inspecție fiscală a documentelor justificative pentru dovedirea realității și legalității operațiunilor la care se face referire în facturi , respectiv care să justifice scutirea de TVA.

Din explicațiile scrise prezentate de agentul economic a rezultat că relația societății cu B Norvegia a constat: aceasta din urmă a livrat societății contestatoare teavă de alamă pe care societatea o prelucrează și produce colivii din alamă la diametre prestabilite. Diferența cantitativă rezultată în urma prelucrării este imputată B Norvegia prin emiterea unor facturi de diferențe de preț .

Documentele prezentate la facturile fiscale constau în listele anexe de stabilire a diferențelor cantitative rezultate ca urmare a nerespectării de către furnizor a diametrelor prestabilite și protocolul de discuție /corespondență cu B Norvegia pe tema recepției pentru țeava de alamă prin care se stabilește că orice diferență de țeavă de alamă livrată de B a cărei greutate depășește 10% față de greutatea teoretică să fie facturată de B la preț de șpan.

Organul de inspecție fiscală nu și-a însușit punctul de vedere formulat de agentul economic și a constatat că nu s-au respectat prevederile legale în ceea ce privește încadrarea acestor operațiuni ca fiind operațiuni scutite cu drept de deducere conform art.143 alin.1 din Codul fiscal.

Astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste “operațiuni reprezintă facturi emise către cumpărător în numele și în contul furnizorului” conform art.155 alin.8 lit.b din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.72 din HG nr.44/2004, operațiuni care potrivit art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare sunt taxabile cu cota de 19% .

Ca urmare s-a stabilit TVA colectată în sumă de lei aferentă acestor operațiuni.

5. Referitor la TVA și majorări de întârziere aferente, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2007 societatea a emis

factura fiscală nr..... către S K Germania în valoare totală delei în care la rubrica explicații sunt înscrise în limba germană codurile unor produse.

Din explicațiile date de reprezentantul societății în fața organelor de inspecție fiscală rezultă că, potrivit facturilor nr..... și nr..... din data de 25.07.2007 emise de DEW Germania către societate urma să se livreze bare metalice. S-a solicitat de către S K redirectionarea barelor metalice către aceasta, în acest sens SC S SRL a emis o comandă actualizată către DEW prin care se specifică adresa corectă de livrare din Germania. Ca urmare, societatea a înregistrat cele două facturi în evidențele contabile și în jurnalul de cumpărări la luna noiembrie 2007 ca și achiziție intracomunitară scutită iar în decontul de TVA al lunii noiembrie la rd.19, fără a fi raportată în declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri .

În vederea reglării datoriilor către DEW s-a emis de către agentul economic către S K factura nr..... raportată în jurnalul de vânzări la luna noiembrie 2007, la coloana de livrări intracomunitare, raportată în declarația recapitulativă privind achizițiile și livrările intracomunitare de bunuri .

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu își însușesc punctul de vedere din explicațiile scrise și stabilește că agentul economic nu a respectat prevederile legale privind achizițiile și livrările intracomunitare. Întrucât pentru factura nr..... emisă către S K nu se justifică cu documente livrarea intracomunitară scutită conform prevederilor art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 s-a dispus colectarea TVA în sumă de lei aferentă sumei de lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la TVA colectată și majorări de întârziere aferente, Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării TVA aferentă facturilor de stornare și de anulare în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de stornare/anulare nu conțin numărul și data documentului corectat și informații despre documentul inițial iar contestatoarea prezintă în susținere documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: martie 2007 – octombrie 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată suplimentar înscrisă în facturi fiscale de corecție a facturilor

fiscale inițiale, care aveau înscrise mențiunile „*factură storno*”, „*stornare factură*”, „*stornare factură*” și *manual* aveau înscrisă mențiunea „*anulare factura nr....*”, „*storno rechnung*”, „*Invoice cancelled*”, „*gutschrift*”, ce au fost înscrise în jurnalele de vânzări cu semnul minus și înregistrate în evidența contabilă. S-a constatat că nu în toate cazurile pe acestea sunt înscrise informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului inițial corectat, valorile cu semnul minus și informațiile minimale pe care în mod obligatoriu trebuie să le cuprindă factura.

Astfel, în baza prevederilor legale în materie de TVA în vigoare pe perioada verificată și a faptului că nu au fost reținute precizările din nota explicativă dată de reprezentantul societății cu privire la modul de aplicare a sistemului informatic SAP, organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea prevederilor legale privind corectarea documentelor, „*neputându-se face distincție între facturile anulate și facturile de corectare(stornare)*” nefiind astfel justificată diminuarea TVA colectată din facturile de anulare/stornare în care nu se menționează numărul și data documentului corectat, informațiile din documentul inițial în vederea stabilirii legalității și realității operațiunilor pentru care s-au emis aceste facturi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei aferentă facturilor de stornari la export întrucât nota contabilă nu justifică legalitatea operațiunii de stornare.

Societatea prezintă la contestație o serie de documente, respectiv facturi fiscale inițiale, facturi de stornare, note contabile, raport emis de sistemul informatic cu privire la operațiunile efectuate pe aceeași comandă, adrese de la beneficiari care confirmă primirea /neprimirea acestor facturi și susține că, deși nu întotdeauna pe facturile fiscale de corecție a fost înscris numărul facturii inițiale este menționat numărul comenzii în baza căreia s-a facturat. De asemenea, descrie modul de funcționare a sistemului informatic SAP cu ajutorul căruia ține evidența pentru partea de livrări care odată cu emiterea facturii generează în mod automat o notă contabilă iar în situația în care un element al comenzii este greșit, datorită elementelor de siguranță al sistemului, se poate corecta nota contabilă numai prin emiterea unei facturi de corecție. Totodată, susține că pot exista erori la emiterea unui document de corecție caz în care se emit mai multe documente de corecție care generează în mod automat note contabile aferente și prezintă o serie de erori ce pot să apară precum și documentele de corecție ce se emit pentru fiecare caz în parte.

De asemenea, susține că efectuarea corectării cu facturi fiscale ce nu sunt conforme 100% cu prevederile legale nu poate atrage în mod automat refuzul dreptului societății de a diminua baza de impozitare pentru livrări și a efectua corectarea acesteia, atât timp cât acestea permit identificarea legăturii directe dintre documentul de corecție emis și factura

inițială prin numărul comenzii înscris pe acestea iar articolul de lege invocat a fost emis cu scopul de a distinge între situațiile în care se corectează facturi netransmise clientului sau se corectează facturi transmise către client, care, are obligația de a ajusta baza impozabilă înregistrată inițial pentru tranzacția respectivă.

Contestatoarea invocă și jurisprudența europeană și invocă principiul neutralității și proporționalității taxei tratat în două cazuri, C-286/94 Garage Molenheide și C-146/05, Albert Colee.

În drept, potrivit art.159 “ Corectarea documentelor” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

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

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă poate proceda la corectarea informațiilor înscrise în facturi prin **stornarea facturii inițiale și emiterea unei noi facturi fiscale corecte** în cazul în care facturile fiscale au fost transmise către beneficiar și prin **anularea facturii inițiale și, eventual emiterea unei facturi fiscale corecte**, în cazul în care documentele nu au fost transmise beneficiarului.

Deși există constatarea conform căreia nu se poate face distincție între facturile de anulare și facturile de corectare, respectiv stornare nefiind astfel justificată diminuarea TVA colectată din aceste facturi precum și constatarea conform căreia în facturile de anulare/stornare nu se menționează numărul și data documentului corectat și informațiile din documentul inițial în vederea stabilirii legalității și realității operațiunilor pentru care s-au emis aceste facturi, organele de inspecție fiscală au avut în vedere numai mențiunile înscrise pe facturile respective fără a analiza pe bază de documente realitatea operațiunilor de corectare a facturilor fiscale.

Se reține că din analiza facturilor fiscale atașate Anexei 10 la raportul de inspecție fiscală rezultă că numai o parte din facturile avute în vedere la stabilirea TVA colectată suplimentar au înscrise atât mențiunile „*Storno factură*” sau „*storno rechnung*” de sistemul informatic cât și mențiunea „*anulare factură nr...*” înscrisă manual, celelalte facturi fiscale prezentând doar mențiunea „*storno factură*”/ „*storno rechnung*” înscrisă de sistemul informatic, sau, atât mențiunea „*storno factură*”/ „*storno rechnung*” înscrisă de sistemul informatic cât și mențiunea „*stornare F nr...*” înscrisă manual.

În susținerea contestației societatea a prezentat o serie de documente la contestație constând facturi fiscale inițiale, facturi de stornare, note contabile, raport emis de sistemul informatic cu privire la operațiunile efectuate pe aceeași comandă, adrese de la beneficiari care confirmă primirea /neprimirea acestor facturi.

Astfel, spre exemplificare :

Prin anexa 10 la raportul de inspecție fiscală a fost stabilită suplimentar TVA colectată în sumă delei din factura de corecție nr..... pentru care societatea anexează :

- factura fiscală inițială nr..... emisă pentru R SRL pentru suma totală delei din care TVA în sumă de lei, reprezentând contravaloare cheltuieli conform anexă și pe care are înscris numărul comenzii

- nota contabilă ce cuprinde numărul facturii, cod companie, an fiscal, data document, data înregistrării, moneda, documente ref. și evidențierea pe conturi a sumelor facturate;

- factura nr..... cu mențiunea „stornare factură” pentru același beneficiar numărul comenzii și suma care sunt aceleași cu cele din factura inițială;

- nota contabilă aferentă facturii nr.....;

- factura nr..... emisă pentru același beneficiar, aceeași comandă, cu valoarea delei din care TVA în sumă delei;

- nota contabilă aferentă facturii nr.....;

- anexa la factura nr..... care conține contravaloarea serviciilor facturate în sumă de lei;

- raportul emis de sistemul informatic pentru comanda în care sunt evidențiate cele trei facturi fiscale,

- adresa către R SRL prin care societatea solicită confirmarea primirii/neprimirii unui număr de facturi fiscale emise ;

- adresa de răspuns prin care beneficiarul confirmă primirea facturii nr..... pentru suma de lei, a nr..... pentru suma de - lei și a facturii nr..... pentru suma de lei.

Față de cele prezentate mai sus se reține că deși societatea nu a menționat numărul facturii fiscale inițiale pe factura de stornare, aceasta face

dovada cu documente că aceste facturi au fost emise pentru aceeași comandă, că factura inițială a fost stornată prin factura de stornare nr.....pentru aceeași valoare, că a fost emisă o altă factură, cu altă valoare către beneficiar precum și faptul că beneficiarul a primit toate cele trei facturi fiscale și pe cale de consecință a procedat la ajustarea bazei impozabile, respectiv a avut loc în realitate o corectare a facturii fiscale inițiale ce a fost operată atât de prestator cât și de beneficiar.

Ca urmare, în acest caz analizarea doar a condiției de formă, respectiv a celor înscrise pe factura fiscală manual sau de către sistemul informatic nu justifică stabilirea de TVA colectată suplimentară, fiind necesară analizarea pe bază de documente a realității operațiunilor de corectare a facturilor fiscale emise inițial.

De asemenea, se reține că societatea mai prezintă astfel de documente și pentru alte facturi de corectare cuprinse în anexa 10, respectiv pentru facturile nr..... și emise pentru beneficiarul H, nr..... emisă pentru T, nr..... emisă pentru S K, nr.....emisă pentru D și nr..... emisă pentru T.

Totodată, se reține că din analiza facturilor fiscale de stornare emise către R SRL și care conțin și mențiunea „*anulare F...*” din adresa de răspuns a societății beneficiare rezultă că aceasta nu a primit nici facturile de stornare/anulare și nici facturile la care face trimitere mențiunea de anulare înscrisă manual .

Exemplu:

Factura fiscală nr..... pe care este înscrisă mențiunea „*Stornare factură*” de către sistemul informatic precum și mențiunea „*anulare*”. Din adresa de răspuns a beneficiarului R SRL către societatea contestatoare rezultă că factura nr..... în valoare de lei și factura fiscală nr..... în valoare delei nu au fost primite de beneficiar, de unde rezultă că a avut loc o anulare a unei facturi fiscale inițiale și nu o diminuare a bazei impozabile a TVA.

În ceea ce privește modul de corectare a facturilor la export se reține că organele de inspecție fiscală nu menționează prin raportul de inspecție fiscală dacă societatea a prezentat și alte documente în afara notelor contabile despre care se face precizarea că nu justifică operațiunea de stornare. De asemenea se reține că în susținerea contestației societatea a prezentat „ Situația facturilor storno aferente exporturilor pe perioada martie 2007 – octombrie 2008,, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste facturi la stabilirea TVA colectată în sumă delei.

Prin urmare, având în vedere faptul că societatea prezintă în susținere documente, respectiv facturi fiscale inițiale, facturi de stornare, note contabile, raport emis de sistemul informatic cu privire la operațiunile

efectuate pe aceeași comandă, adrese de la beneficiari care confirmă primirea /neprimirea acestor facturi precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste documente la stabilirea TVA colectată se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze operațiunile de corectare a facturilor fiscale avute în vedere la stabilirea TVA colectată suplimentară pe baza documentelor prezentate de societate în funcție de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată iar conform celor rezultate la reanalizare se va recalcula, dacă este cazul, TVA colectată suplimentară datorată bugetului.

2. Referitor TVA colectată suplimentar și majorările de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului TVA colectată suplimentară, stabilită prin aplicarea cotei de 19% pentru operațiuni de refacturare de costuri către beneficiari interni și externi, constând în servicii de cazare, bilete de avion, consultanță, servicii de internet, transport de persoane, etc. în condițiile în care societatea prezintă cu titlu exemplificativ documente din care rezultă că în cazul refacturărilor de costuri a dedus și colectat TVA ce au regim de taxare cu cota de 9% sau scutit.

În fapt, în perioada martie 2007 - octombrie 2008, societatea a emis **facturi cu mențiunea « refacturări costuri »** pentru cheltuieli cu cazarea, servicii de consultanță, bilete de avion, costuri de personal, transport de persoane, asigurări medicale, protocol, etc. către beneficiari interni și externi **precum și facturi fiscale pentru diverse servicii**, fără mențiunea *'refacturare costuri'* respectiv accommodation, costuri de personal, licențe, kinder garden, travel expenses, etc. Facturile au fost emise astfel :

- în unele cazuri au fost emise distinct pentru servicii și distinct pentru refacturări :
- în alte cazuri au fost emise aceleași facturi atât pentru servicii cât și pentru refacturări de costuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în facturile de refacturare a costurilor *« nu sunt menționate concret operațiunile la care se referă aceste refacturări, pentru a se putea face distincția între un serviciu efectiv prestat de către societate, sau de un serviciu prestat de către alt prestator a cărui contravaloare a fost achitată de către agentul economic în numele clientului »*,

De asemenea, au mai constatat că în documentele anexate facturilor nu se face trimitere la o factură sau un document inițial care să justifice efectiv serviciul iar pentru cheltuielile cu cazarea nu se poate face

distincție dacă acestea au fost efectuate în folosul societății sau dacă sunt refacturări, întrucât pe factura fiscală nu este înscris contractul sau comanda .

Totodată, din nota explicativă a societății s-a constatat confuzia societății între serviciile prestate de acesta în contul altor persoane și serviciile refacturate pentru care se aplică structura de comisionar .

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate situațiile se justifică corelația între TVA deductibilă aferentă facturilor inițiale cu TVA din facturile de refacturări costuri.

În ceea ce privește facturile emise pentru prestări de servicii s-a constatat că pe aceste facturi nu sunt înscrise contractul sau comanda, denumirea corectă a serviciilor prestate, tariful prestației și nu se poate cuantifica serviciul prestat iar în documentele anexate facturilor sunt înscrise mențiunile « comision » sau « personal cost » ce constau în cheltuieli salariale, contribuții și alte cheltuieli legate de personal, etc.

Ca urmare, s-a stabilit TVA colectată suplimentară pe considerentul că nu au fost respectate prevederile art.137 alin.3 coroborat cu art.129 alin.2 din Codul fiscal și ale pct.7(1) și pct.19 alin.4 din HG nr.44/2004.

Societatea susține că se regăsește în structura de comisionar prevăzută de art.129 alin.2 din Codul fiscal coroborat cu pct.7(1), pct.6(2) și pct.19 (4) din HG nr.44/2004 precum și faptul că organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată cu cota de 19% pentru serviciile de cazări și transport intracomunitar de persoane în condițiile în care societatea a dedus TVA calculată cu cota de 9 % sau scutite de TVA.

În drept, conform art.137 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.”

Potrivit prevederilor pct.19 (3) și (4) din HG nr.44/ 2004

“(3) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal sumele achitate de furnizor/prestator în numele și în contul clientului, reprezintă sumele achitate de o persoană, furnizorul/prestatorul, pentru facturi emise pe numele clientului. Emiterea facturii de decontare este opțională, în funcție de cele convenite de părți în vederea recuperării sumelor achitate. În situația în care părțile convin să-și deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu va fi menționată distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat. Factura de decontare se transmite clientului însoțită de factura achitată în numele clientului și emisă pe numele acestuia din urmă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de

deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe baza facturii de decontare. De asemenea, furnizorul/prestatorul nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Clientul își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său, factura de decontare fiind doar un document care se anexează facturii achitate. **În cazul în care furnizorul/prestatorul primește o factură pe numele sau pentru livrări de bunuri prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comision prevăzută la pct. 6 alin. (2) - (4), sau după caz pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.**

(4) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele încasate în numele și în contul altei persoane cuprind operațiuni precum:
[...]

c) sume facturate către terți și încasate, în contul altei persoane, situație în care se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (2) - (4) sau, după caz, pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.

Potrivit art.129 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare :

“(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

La pct.7 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.129 din Codul fiscale, se prevede :

“Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”

Iar la pct.6 alin2 și 3 din HG nr.44/2004 se prevede:

“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 cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:**

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (3) și (4)."

Având în vedere prevederile legale menționate se reține că în cazul în care furnizorul/prestatorul primește o factură pe numele său pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comision chiar dacă nu există un contract de comision între părți.

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

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, la pag.22, s-a precizat că serviciile efectiv prestate nu sunt "*considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comisionar (pct.19 alin.4 din Normele metodologice*", respectiv se emit facturi de către prestator pe numele societății iar acesta emite facturi în nume propriu clientului intern sau extern.

Din analiza facturilor și documentelor prezentate în Anexa 11 la raportul de inspecție fiscală se reține că unele dintre acestea au fost emise de societate către beneficiarul român sau străin cu TVA în cotă de 9% sau de 19% iar o parte dintre acestea nu au înscrisă TVA întrucât operațiunea era scutită de TVA.

În susținerea celor invocate în contestație societatea prezintă, cu titlu exemplificativ, o serie de documente, facturi fiscale primite de la prestatori pe numele societății, facturi fiscale emise în nume propriu către beneficiari interni și străni și alte documente cum sunt: bilete de avion, scrisori de transport internațional, etc..

Din analiza acestora prezentăm cu titlu exemplificativ:

În cazul facturii nr.79014205/31.01.2008 emisă către O Canada ce are înscrisă mențiunea recuperare costuri "accomodation" în valoare delei și TVA de 9% în sumă delei, și are anexată situația cheltuielilor reprezentând contravaloare cazare, furnizor C M SRL, SC AG SRL, MI, SC ME SRL, societatea prezintă facturile fiscale nr..... și nr..... emise de CM SRL pe numele societății pentru serviciile de cazare,

menționate în situația cheltuielilor anexată facturii de refacturare costuri. Aceste facturi au înscris, manual, mențiunile “*de la M*”, “*se refact la PH*” iar TVA deductibilă înscrisă în această factură este în cotă de 9% în condițiile în care prin Anexa 11 a fost calculată TVA cu cota de 19%, stabilindu-se diferență de TVA colectată suplimentară.

De asemenea, sunt anexate și celelalte facturi emise de prestatorii menționați în anexă, precum și lista cu persoanele cazate de C M SRL și facturile emise de aceasta către S SRL, transmisă de prestator la cererea scrisă a societății contestatoare.

În cazul facturii nr.....emisă către F ce are înscrisă mențiunea cheltuieli de călătorie în valoare de ...lei, fără TVA, ce are anexată situația cheltuielilor reprezentând contravaloare bilete de avion, societatea prezintă factura fiscală nr..... emisă furnizor SC K SRL pe numele societății pentru contravaloare bilet de avion – destinația K, fără TVA, are înscrisă, manual, mențiunea “*se refact F*” fără TVA în condițiile în care prin Anexa 11 a fost calculată TVA cu cota de 19%, stabilindu-se diferență de TVA colectată suplimentară.

Față de cele prezentate în exemplele de mai sus rezultă că societatea a prezentat documentele emise de prestator către societate precum și factura de refacturare costuri, care se referă la aceleași prestări, sunt în același quantum și fără TVA.

Având în vedere prevederile legale referitoare la structura de comision menționate mai sus, documentele prezentate de societate în susținerea contestației, se reține că societatea s-a comportat ca un cumpărător și revânzător al serviciilor, respectiv a primit o factură pe numele său și a emis factură către cumpărător iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 19% asupra tuturor operațiunilor înscrise în facturi care cuprindeau TVA în cote diferite, respectiv de 19%, 9% și scutit.

Față de cele prezentate mai sus se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă delei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze facturile de refacturare a costurilor având în vedere prevederile legale în vigoare potrivit cărora societatea are calitatea de cumpărător și revânzător, respectiv achită bunuri și servicii în nume propriu și refacturează în nume propriu clientului la aceeași valoare și în funcție de cele rezultate se va recalcula, dacă este cazul, TVA colectată suplimentară datorată bugetului.

3. Referitor la TVA colectată și majorări aferente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării TVA pentru facturile emise către BNorvegia în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că reprezintă operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere.

Perioada verificată: martie 2007 – octombrie 2008.

În fapt, societatea a emis un număr de șase facturi fiscale către B Norvegia ce au înscrisă mențiunea “*inele de alamă -diferențe de preț*”, fără TVA.

Din documentele analizate, respectiv listele anexe de stabilire a diferențelor cantitative rezultate ca urmare a nerespectării de către furnizor a diametrelor la livrarea de teavă de alamă și protocolul de discuție/corespondență cu B Norvegia precum și a notei explicative dată de reprezentantul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au respectat prevederile legale în ceea ce privește încadrarea acestor operațiuni ca fiind scutite de TVA cu drept de deducere astfel că, au stabilit TVA colectată suplimentară.

În drept, potrivit art.143 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;”

b) 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 și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.[...]

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la [art. 141](#), legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situațiile prevăzute la [art. 144](#) alin. (1) lit. a);

d) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la [art. 141](#), dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit [art. 139](#);

e) prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor

sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia;[...]”.

Totodată, art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:

b) se pot emite facturi de către cumpărător sau client în numele și în contul furnizorului/prestatorului”.

La pct.72.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(4) În sensul art. 155 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, factura se poate întocmi de către cumpărătorul unui bun sau serviciu în următoarele condiții:

a) părțile să încheie un acord prin care să se prevadă această procedură de facturare;

b) să existe o procedură scrisă de acceptare a facturii;

c) cumpărătorul să fie stabilit în Comunitate și înregistrat în România conform art. 153 din Codul fiscal;

d) atât furnizorul/prestatorul, în cazul în care este înregistrat în România conform art. 153 din Codul fiscal, cât și cumpărătorul să notifice prin scrisoare recomandată organului fiscal competent aplicarea acestei proceduri de facturare, cu cel puțin o lună calendaristică înainte de a o iniția, și să anexeze la notificare acordul și procedura de acceptare prevăzute la lit. a) și respectiv b);

e) factura să fie emisă în numele și în contul furnizorului/prestatorului de către cumpărător, și trimisă furnizorului/prestatorului;

f) factura să cuprindă elementele prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;

g) factura să fie înregistrată într-un jurnal special de vânzări de către furnizor/prestator, dacă este înregistrat în România conform art. 153 din Codul fiscal”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că operațiunile scutite cu drept de deducere a TVA sunt cele prevăzute la art.143 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată potrivit art.155 alin.8 din Codul fiscal societatea poate emite facturi fiscale pentru livrări intracomunitare fără TVA în condițiile în care face dovada că sunt emise în numele și în contul furnizorului și sunt respectate condițiile impuse de HG nr.44/2004 date în aplicarea acestui articol de lege.

Față de cele de mai sus se reține că societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală listele anexe de stabilire a diferențelor cantitative rezultate în urma nerespectării de către furnizor a diametrelor prestabilite pentru țeava de alamă livrată și protocolul dintre cele două societăți prin care au convenit ca livrările de teavă de alamă efectuate de B la alte dimensiuni decât cele stabilite prin contract să fie facturate la preț de șpan.

Se reține că documentele prezentate de societate nu sunt de natură să facă dovada că livrările intracomunitare facturate fără TVA constând în *“inele de alamă-diferențe de preț”* reprezintă operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA.

De asemenea, în ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia facturile emise către B reprezintă penalități pentru neîndeplinirea parțială a obligațiilor contractuale de către furnizor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece prin Contractul de furnizare încheiat cu B Norvegia, nu au fost prevăzute clauze referitoare la perceperea de penalități pentru nerespectarea parametrilor calitativi impuși. Mai mult, acest aspect a fost soluționat prin protocolul de discuție dintre cele două societăți, prezentat organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, societatea nu face dovada că îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.3 lit.b) din Codul fiscal potrivit cărora nu intră în baza de impozitare a TVA penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale.

Conform celor prezentate în decizie se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată suplimentară pentru operațiunile de livrare intracomunitară facturate de societate către B societatea neprezentând documente din care să rezulte că aceste operațiuni sunt scutite cu drept de deducere a TVA.

Astfel, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de lei și majorări aferente în sumă delei .

4. Referitor a TVA colectată suplimentară și majorări de întârziere aferente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA pe motiv că societatea nu a justificat cu documente scutirea de TVA pentru livrări de bunuri efectuate pentru S K din Germania în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că bunurile care au făcut obiectul livrării nu au intrat pe teritoriul României, atât locul de plecare cât și locul de sosire al acestora fiind pe teritoriul Germaniei.

Perioada verificată: noiembrie 2007.

În fapt, SC S SRL a achiziționat bare metalice în baza facturilor nr.....și nr..... emise de către DEW Germania.

Ulterior, societatea a emis o comandă actualizată furnizorului din Germania prin care solicită acestuia redirecționarea barelor metalice către SK Germania.

În luna noiembrie 2007, societatea a emis factura fiscală nr..... către S K Germania în valoare de lei având ca obiect barele metalice achiziționate de la DEW Germania.

Organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA în sumă de lei aferentă sumei de lei întrucât nu au fost respectate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 referitoare la justificarea scutirii de TVA aferentă livrărilor intracomunitare.

Prin contestație SC S SRL precizează că nu are nici o obligație cu privire la TVA în România deoarece atât livrarea cât și achiziția nu sunt impozabile în România, locul livrării și achiziției fiind în Germania.

În drept, potrivit art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

Conform art.128(9) din același act normativ :

“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Totodată, potrivit art.132 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că reprezintă operațiuni impozabile în România operațiunile care îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor este considerat a fi în România, este realizată de o persoană impozabilă și rezultă că reprezintă una dintre activitățile economice.

Astfel, **operațiunea de livrare intracomunitară** este definită ca fiind o livrare de bunuri, în care bunurile sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru, locul livrării fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală din data de 01.07.2009 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA întrucât societatea nu a justificat scutirea de TVA cu documentele prevăzute de pct.10 alin.1 din OMFP nr.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.

Însă, din nota explicativă dată de reprezentantul societății ar rezulta că bunurile nu au intrat efectiv în România acestea fiind transportate de la furnizorul din Germania DEW către beneficiarul din Germania, respectiv S K la solicitarea societății contestatoare prin comanda actualizată. Ca urmare, deși societatea a efectuat o achiziție de la DEW Germania, ulterior a dispus transportarea bunurilor la un beneficiar din Germania astfel că, atât locul de plecare al bunurilor cât și cel de sosire a acestora fost pe teritoriul Germaniei .

Ca urmare, din punct de vedere al TVA **aceste operațiuni nu reprezintă operațiuni taxabile în România**, nefiind respectată condiția privind locul livrării intracomunitare.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă barele metalice achiziționate de contestatoare din Germania

și livrate ulterior în Germania nu au intrat și nici nu au părăsit teritoriul României astfel încât, locul de plecare și cel de sosire să fie teritoriul României, iar la dosarul cauzei sunt anexate documente în limba germană cu privire la transportul bunurilor numai pe teritoriul Germaniei, documente care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor suplimentare.

Prin urmare, se reține faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra unei situații de fapt neanalizate de organele de inspecție fiscală și nici asupra documentelor prezentate de societate în limba germană, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) 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” și se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt având în vedere cele prezentate în decizie și prevederile legale in vigoare.

Pentru considerentele arătate și in temeiul art.126, art.128(9), art.129, art.143 alin.1, art.132, art.137 alin.3 lit.e), 138 lit.a), 155 alin.8, art.159 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.6(2), (3), 7(1), 19(3), (4), pct.72(4) din HG nr.44/2004 coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, se,

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a marilor contribuabili,

- TVA;
- majorări de întârziere aferente TVA.

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC S SRL pentru

- TVA;
- majorări de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Brașov sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

