



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare**

**Direcția generală de soluționare
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR...../.....2009

privind soluționarea contestației formulată de

SC .X. .X. SA

inregistrată la Agenția Națională de Administrare sub nr.**908073/25.X.2008**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr..X./20.X.2008, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.908073/25.X.2008, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr..X.01.X.2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili –Activitatea de inspecție .

SC .X. .X. SA este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/1996 și are codul unic de înregistrare nr.X, iar la data depunerii contestației figurează la poziția nr.573 din O.M.E.F. nr.1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația are ca obiect suma totală de .X. lei , reprezentând:

.X. lei -taxa pe valoarea adăugată

.X. lei –majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

stabilită prin Decizia de impunere nr..X.01.X.2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

Prin adresa nr..X./09.X/.2009 Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a transmis Direcției generale de soluționare a contestațiilor Decizia de impunere nr..X.01.X.2008 emisă în bază referatului de îndreptare a erorii materiale nr..X./09.X/.2009, anexat la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X.01.X.2008, **respectiv 17.X.2008**, așa cum rezultă din confirmarea de primire a titlului de

creanță anexată la dosarul cauzei, si în raport de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv **07.X.2008**, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei direcții, aplicată pe contestație.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207, art. 209 alin.1 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură , republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. .X. SA**.

I.Prin contestația formulată SC .X. .X. SA solicită anularea deciziei de impunere nr. .X.01.X.2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei și majorările de întârziere în suma de .X. lei, precizând :

Prin decizia nr..X.01.02.2008 Agenția Națională de Administrare a desființat parțial Decizia de impunere nr..X/.21.X/.2007 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei si majorările de întârziere aferente în suma de .X. lei.

Debitul suplimentar cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente se compune din taxa pe valoarea adăugată în suma de .X/. lei pentru care au fost calculate accesorii în suma de .X/. lei si din taxa pe valoarea adăugată în suma de .X/. lei la care au fost calculate accesorii în suma de .X/. lei.

Așa cum rezultă din raportul de inspectie taxa pe valoarea adăugată în suma de .X/. lei si majorările de întârziere aferente au ca bază de calcul suma de .X/. lei compusă din :

-suma de .X/. lei reprezentând recuperare costuri transport, achitate inițial de societate prestatorilor situați pe teritoriul României pentru serviciile de transport pe calea ferată, operațiune pentru care organul de inspectie a considerat ca nu există contract încheiat cu beneficiarul extern al serviciilor de transport, respectiv .X. XXX – Bulgaria;

-suma de 160.113,56 lei reprezentând recuperare costuri servicii terminal X Constanța, pentru care există contract încheiat cu beneficiarul extern al serviciului, respectiv firma BXX- Bulgaria.

1)În ceea ce privește suma de .X/. lei reprezentând costuri transport, facturate către .X. XX societatea precizează că a prezentat în timpul inspectiei fiscale contractul încheiat între SC .X. .X. SA si .X. XXX având ca obiect livrări de bunuri, documente de transport internațional pe calea ferată care poartă ștampila stației de expediție precum si documentul

de transport care poartă confirmarea unității vamale din țara de destinație și a faptului că marfa livrată a ieșit de pe teritoriul României.

Aceste documente au fost considerate suficiente de organele de inspectie fiscală , în sensul art.6 alin.6 lit.b din OMFP nr.1846/2003, cu excepția condiției privind existența contractului încheiat cu beneficiarul din străinătate.

Astfel, desi intre S.C. .X. .X. S.A. si .X. XXX a fost încheiat un contract de vanzare cumparare GPL, organele de inspectie fiscală au apreciat ca acest contract nu are ca obiect si transportul marfurilor intrucat conditia de livrare „FCA” stipulata in contract nu presupune si efectuarea transportului de catre vanzator.

Societatea sustine ca aceasta concluzie a organelor de inspectie este eronata, fiind rezultatul ignorarii clauzelor contractuale si a vointei partilor contractante.

Astfel, conditia de livrare FCA stipulata in contractul comercial de vanzare cumparare de marfuri, cu toate ca presupune suportarea de catre cumparator a cheltuielilor de transport, nu interzice prestarea de servicii de transport sau accesorii transportului chiar de catre vanzator, in conditiile in care partile au convenit in acest sens.

Pentru clauza FCA „XX” regulile si uzantele uniforme in comertul international IX stipuleaza la pct. A3a) „contractul de transport si asigurarea” urmatoarele obligatii pentru vanzator: *”Nici o obligatie. Totusi la cererea cumparatorului sau potrivit practicii comerciale si in cazul in care cumparatorul nu transmite in timp util instructiuni in alt sens, vanzatorul poate incheia contractul de transport, in conditii uzuale, pe riscul si pe cheltuiala cumparatorului. Vanzatorul poate refuza incheierea contractului de transport si in acest caz, el trebuie sa avizeze cumparatorul, prompt, in mod corespunzator.”*

Prin urmare, desi cumparatorul ar fi putut incheia direct contract cu carausul pentru transportul marfurilor in Bulgaria nimic din cele stipulate in contract nu interzicea ca societatea vanzatoare sa efectueze transportul pentru ca mai apoi sa factureze aceste servicii cumparatorului.

In consecinta, in ceea ce priveste efectuarea transportului de catre vanzator, pe cheltuiala cumparatorului, a existat un acord de vointa prin contractul de vanzare de GPL atata timp cat cumparatorul a achitat in totalitate facturile emise de SC .X. .X. SA, inclusiv facturile privind serviciile de transport.

Mai mult, societatea sustine ca a considera ca pentru aceste servicii nu exista un contract intrucat trebuia incheiat separat un contract avand ca obiect servicii de transport este o cerinta care excede dispozitiilor art.6 alin.6 lit.b din OMFP nr.1846/2003, fiind de un formalism excesiv, strain de uzantele din raporturile comerciale.

Fata de cele precizate, societatea sustine ca SC .X. .X. SA a indeplinit toate conditiile impuse de lege pentru aplicarea scutirii cu drept de

deducere, justificand acest drept cu toate documentele prevazute de art.6 alin.6 lit.b din OMFP nr.1846/2003., inclusiv prin existenta contractului cu beneficiarul extern.

2)In ceea ce priveste serviciile prestate in terminalul X Constanta catre X DM – X in suma de X lei societatea precizeaza ca organele de inspectie fiscala au ignorat dispozitiile organului de solutionare conform carora trebuiau sa stabileasca ce documente trebuiau prezentate pentru justificarea scutirii si nu daca operatiunile respective erau sau nu scutite de TVA cu drept de deducere.

Prin contractul de prestari de servicii incheiat cu X DM-Bulgaria, SC .X. .X. SA in calitate de contractor s-a obligat sa presteze beneficiarului rezident in Bulgaria servicii care se incadreaza in dispozitiile art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind prestari de servicii legate direct de exportul de bunuri sau prestari de servicii accesorii transportului legat direct de exportul de bunuri.

Potrivit prevederilor art.5 din contractul incheiat cu .X/. DM LTD, SC .X. .X. SA , in calitate de contractor, presteaza pentru societatea din Bulgaria urmatoarele servicii : punerea la dispozitia beneficiarului a terminalului X Constanta pentru descarcarea navelor incarcate cu GPL, incarcarea marfurilor destinate exportului (GPL) in recipientele puse la dispozitie de beneficiar in statia de cale ferata .X/..

Societatea sustine ca si in acest caz a justificat scutirea operatiunii conform prevederilor art.6 alin.7 si alin.10 din OMFP nr.1846/2003, prezentand toate actele prevazute de acest act normativ si anume: contractul incheiat cu beneficiarul prestarii de servicii din strainatate, factura si factura externa.

3)SC .X. .X. SA mai precizeaza ca urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca societatea a incadrat in mod eronat in categoria operatiunilor scutite cu drept de deducere, operatiunile in valoare de .X/. lei reprezentand refacturari de costuri catre diversi beneficiari pentru operatiuni de prestari de servicii constand in scolarizari si asigurari efectuate de terti in favoarea SC .X. .X. SA.

Fata de aceste constatari societatea sustine ca organul de inspectie a retinut in mod gresit regimul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a fost aplicat de societate acestor operatiuni. Astfel, pentru serviciile de scolarizare si consultanta refacturate beneficiarilor directi ai acestor servicii, SC .X. .X. SA nu a aplicat regimul scutirii cu drept de deducere, ci regimul decontarii, reglementat de art.137 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In temeiul acestor prevederi societatea nu a dedus si nici nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor respective, care au

fost achitate de SC .X. .X. SA in nume propriu dar in contul beneficiarilor directi ai serviciilor si care apoi au fost decontate acestora.

Prin urmare, pentru sumele reprezentând contravaloarea serviciilor de scolarizare si asigurare achitate de SC .X. .X. SA in nume propriu, dar in contul clientului, ce au fost decontate ulterior acestuia, societatea nu trebuia sa colecteze taxa pe valoarea adaugată.

4) SC .X. .X. SA mai precizeaza ca organele de inspectie fiscală au constatat ca prin decontul de TVA aferent lunii .X/. 2003 societatea a diminuat in mod eronat taxa pe valoarea adaugată colectata din luna de raportare cu suma de .X/. lei reprezentând TVA pentru care a fost recunoscut dreptul la rambursare prin sentinta civila nr.553/26.X/.2002 si sentinta civila nr.554/26.X/.2002. Ca urmare, organele de inspectie fiscală au colectat TVA in acelasi quantum si au calculat dobanzi si penalitati de întârziere de la data scadentei si pana la momentul incheierii actului de control.

Societatea sustine ca stabilirea unor astfel de obligatii fiscale este nelegala intrucat, chiar daca suma nu trebuia inclusa in decont, organele de inspectie fiscală trebuiau sa constate existenta a doua creante reciproce in acelasi quantum, respectiv TVA de plata in suma de .X/. lei, scadenta in luna .X/. 2003 si TVA de rambursat in suma de .X/. lei pentru care instanta a recunoscut dreptul la rambursare si sa efectueze compensarea, stingand astfel atat creanta reprezentând TVA de plata cat si creanta reprezentând TVA de rambursat. Mai mult, societatea sustine ca aceasta compensare putea fi efectuata in temeiul art.11 alin.5 din Instructiunile de aplicare ale OG nr.70/1997, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.886/1999 ce reglementau structura procesului verbal de control.

II. Raportul de inspectie fiscala nr..X/.30.X/.2008 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X.01.X.2008 a fost intocmit de organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili in baza Deciziei nr..X.01.02.2008 emisa de Agenția Națională de Administrare -Direcția generală de solutionare a contestațiilor prin care s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr..X/.21.X/.2007 emisa in baza raportului de inspectie nr..X/.24.X/.2007 pentru taxa pe valoarea adaugată in suma de .X. lei si majorările de întârziere aferente in suma de .X. lei si reverificarea aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta.

Prin Decizia nr..X.2008 a fost desfiintata partial Decizia de impunere nr..X/.21.X/.2007 pentru taxa pe valoarea adaugată in suma de .X/. lei si majorările de întârziere in suma de .X/. lei (cap. III.1.1 din raportul de inspectie nr..X/.24.X/.2007) si pentru taxa pe valoarea adaugată in suma de

.X/. lei si majorări de întârziere aferente in suma de .X/. lei (capIII.1.3 din raportul de inspectie nr..X/.24.X/.2007) .

Perioada supusa inspectiei fiscale: .X/. 2004-.X/. 2005

Referitor la taxa pe valoarea adaugată in suma de .X/. lei si majorările de întârziere in suma de .X/. lei, organele de inspectie fiscală au constatat ca aceasta are ca bază de calcul suma totala de .X/. lei, reprezentând:

-.X/. lei- recuperare costuri transport, achitate initial de societate prestatorilor situati pe teritoriul Romaniei pentru serviciile de transport pe cale ferata, operatiune economica pentru care nu exista contract incheiat cu beneficiarul extern al serviciilor externe de transport, respectiv SC .X. X XX – Bulgaria;

-X lei – recuperare costuri servicii terminal X Constanta, pentru care exista contract incheiat cu beneficiarul extern al serviciului, respectiv firma .X/. X- Bulgaria.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate organele de inspectie fiscală au constatat ca operatiunile de export de bunuri efectuate in nume propriu de SC .X. X SA au reprezentat operatiuni scutite cu drept de deducere a taxei pe valoarea adaugată, in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003, titlul VI, cap IX, art.143 alin.(1) lit.a).

Organele de inspectie fiscală au solicitat societatii pentru fiecare operatiune in parte prezentarea de documente justificative din care sa rezulte atat natura cat si valoarea in valuta si in lei a serviciului prestat beneficiarilor externi: contractul (comanda), factura externa si factura , documente reglementate prin OMFP nr.1846/2003.

1) In ceea ce priveste costurile de transport in suma de .X/. lei si taxa pe valoarea adaugată aferenta in suma de X lei organele de inspectie fiscală au constatat ca pentru a justifica incadrarea operatiunilor efectuate in conditiile impuse de prevederile art.6 alin.6 lit.b din OMFP nr.X/2003 SC .X. .X. SA a prezentat urmatoarele documente:

-contractul incheiat intre SC .X. .X. SA si .X. XXX –X avand ca obiect livrari de bunuri.

-documente de transport international pe calea ferata –scrisori de trasura (CIM), care poarta stampila statiei de expeditie;

Organele de inspectie fiscală au constatat ca documentul de transport poarta confirmarea unitatii vamale din tara de destinatie si a faptului ca marfa livrata a iesit de pe teritoriul Romaniei iar serviciile de transport presupun transportul combustibilului cu vagoane-cisterne pe calea ferata- din portul X sau de la depozitul situat in Xi, str. X nr.18 pana in X BDZ –Bulgaria, servicii facturate de furnizorul X si achitate acestuia de catre SC .X. .X. SA.

Recuperarea acestor costuri cu transportul de la firma .X. X XX–BULGARIA s-a efectuat in bază aceluiasi contract de livrare de bunuri care prevede conditia de livrare FCA BXi.

Conditia de livrare FCA X stipulata in contractele comerciale de vanzare-cumparare de marfuri , presupune suportarea de catre cumparator a cheltuielilor de transport, nu face interzicerea prestarii de servicii de transport sau accesorii de transport de catre vanzator, dar nu face nici incadrarea acestora in obiectul acestor contracte.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca in conditiile in care in final aceste servicii de transport au fost platite de cumparator, ele s-au efectuat fara a exista un contract in acest sens, singurele contracte fiind cele de livrare de bunuri, care au acelasi continut-cadru, singurele clauze care difera fiind cele referitoare la cantitate si pret.

Fata de cele de mai sus, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile prevazute la art.6 alin.6 lit.b din OMFP nr.1846/2003, acestea fiind operatiuni impozabile cu cota standard de TVA , societatea datorand suma de .X/. lei.

2) Referitor la costuri cu servicii terminal X Constanta in suma de X lei si TVA in suma de X lei, pentru justificarea acestei operatiuni societatea a prezentat contractul incheiat cu .X/. DM LTD.

Din analiza acestui contract organele de inspectie fiscală au constatat ca acesta a refacturat catre firma din Bulgaria urmatoarele servicii:

- punerea la dispozitia beneficiarului a terminalului X Constanta pentru descarcarea navelor incarcate cu GPL

- incarcarea combustibilului in recipientele puse la dispozitie de beneficiar in statia de cale ferata .X/. si altele.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste operatiuni reprezinta servicii prestate pe teritoriul Romaniei executate la locul prestatorului, in conformitate cu prevederile art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefiind un serviciu enumerat la exceptiile prevazute la cap.5 art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din documentele prezentate de societate, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea a incadrat in mod eronat aceste prestari de servicii la operatiuni accesorii exportului potrivit prevederilor capt.9 art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de cele de mai sus, organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste prestari de servicii nu sunt operatiuni scutite cu drept de deducere a TVA, acestea reprezentând in fapt operatiuni impozabile cu cota standard de TVA, pentru care societatea avea obligatia colectarii TVA in suma de .X/. lei.

Avand in vedere cele constatate la pct. 1 si 2 din raportul de inspectie , organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea datoreaza TVA in suma de .X/. lei si majorări de întârziere in suma de .X/. lei.

3) Organele de inspectie fiscală au constatat ca **TVA in suma de .X/. lei** a fost stabilita de organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Financiare Sector X, conform proceselor verbale nr.X/19.X/.1999 pentru suma de Xlei si nr.X/13.X/.1999 pentru suma de X lei.

Din documentele puse la dispozitie de societate s-a constatat ca urmare proceselor verbale mentionate mai sus societatea a corectat inregistrările contabile efectuate anterior prin inregistrarea contabila in rosu 4424.2 "TVA =4427 "TVA colectata" cu suma de .X/. lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca prin aceasta inregistrare contabila a fost modificat rulajul creditor al contului 4427 "TVA colectata" in sensul diminuării acestuia cu suma de .X/. lei.

Totodata, organele de inspectie fiscală au constatat ca suma de .X/. lei a fost inscrisa in decontul de TVA aferent lunii .X/. 2003, inregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr.X/25.X/.2003, la randul 3 "regularizari" cu semnul "minus", fapt ce a condus la diminuarea in mod eronat a rulajului creditor al contului 4427 "TVA colectata" si concomitent a obligatiei de plata in luna respectiva cu suma de .X/. lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca pentru punerea in executare a hotararilor judecatoresti nr.553/26.X/.2002 si nr.554/26.X/.2002 prin care s-a infirmat masura dispusa anterior de Administratia Financiara Sector X, de respingere a cererilor de rambursare formulate de SC .X. .X. SA pentru suma de X lei, societatea putea sa solicite aceasta suma in termenul de prescriptie prevazut de legislatia in vigoare .

Ca urmare, potrivit prevederilor art.71 alin.4 din HG nr.598/2002, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea datoreaza suma de .X/. lei si majorările de întârziere aferente.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie , motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

1. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adaugată aferenta serviciilor de transport facturate de SC .X. .X. SA catre .X. X– Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de solutionare a contestațiilor este investita a se pronunta daca societatea contestatoare justifica cu documente scutirea de TVA pentru sumele facturate beneficiarului extern reprezentând recuperare costuri transport, achitate initial de societatea contestatoare unor prestatori situati pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care aceste servicii au fost prestate in bază unui contract de vanzare/cumparare GPL, potrivit caruia transportul bunurilor trebuia efectuat de catre cumparator, conform clauzei FCA.

In fapt, in perioada .X/. 2004-.X/. 2005, SC .X. .X. SA a facturat societatii .X. X **in valoare de .X/. lei**, in regim de scutire de TVA ca urmare a incadrarii acestor operatiuni in categoria prestarilor de servicii legate direct de exportul de bunuri scutite de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de transport facturate de SC .X. .X. catre .X. X reprezinta **servicii de transport** combustibil pe cale ferata, ce au fost facturate initial de furnizorul X catre SC .X. .X. si achitate acestuia de catre SC .X. .X. SA si refacturate de catre societatea contestatoare in regim de scutire de TVA societatii .X. X X

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru serviciile de transport pe cale ferata societatea nu justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu un contract incheiat cu beneficiarul extern, avand in vedere ca recuperarea costurilor de transport s-a efectuat de catre societatea contestatoare in baza unui contract incheiat intre .X. .X. SA si .X. X, avand ca obiect livrare de combustibil GPL, care prevedea conditia de livrare FCA X, potrivit careia efectuarea transportului revenea cumparatorului iar in final aceste servicii au fost platite de catre cumparator.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru serviciile de transport GPL facturate de SC .X. .X. SA catre .X. X, societatea nu detine documentele prevazute de art.6 alin.6 lit.b) din OPMFP nr.1846/2003 care sa justifice scutirea de taxa pe valoarea adaugata, fapt pentru care au procedat la aplicarea cotei de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra contravalorii transporturilor si au stabilit taxa pe valoarea adaugata in valoare de X lei.

In drept, art.143 alin(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada .X/. 2004-.X/. 2005, precizeaza:

“ Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare si pentru transportul international

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:[...]

*c) prestările de servicii, inclusiv **transportul** și prestările de servicii accesorii transportului, **legate direct de exportul de bunuri** sau de bunurile plasate in regimuri vamale suspensive, cu exceptia prestărilor de servicii scutite, potrivit [art. 141](#),”[...]*

*(2) **Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin. (1) și, dupa caz, procedura și condițiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata.**”*

Documentele necesare pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere au fost prevazute prin Ordinul nr.1846/22.X/.2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) și la [art. 144](#) alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art.1 precizeaza :

*“(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează **modul de justificare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugată cu drept de deducere pentru persoanele inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugată.**”*

Avand in vedere situatia de fapt retinuta mai sus precum si prevederile legale incidente in speta, pentru operatiunile derulate de societate in perioada .X/. 2004-.X/. 2005 documentele necesare pentru justificarea scutirii taxei pe valoarea adaugată au fost prevazute la art.6 alin.(6) lit.b) din acelasi act normativ care prevede:

“(6) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru transportul aferent bunurilor exportate se justifică astfel:[...]

*b) in cazul transportului feroviar, cu următoarele documente: **contractul incheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate; documentul de transport internațional pe căile ferate, care să poarte ștampila stației de expediție pentru transportator, sau copia acestuia pentru casele de expediție; documentul de transmitere a vagonului la calea ferată vecină, care să confirme ieșirea mărfii din țară pentru transportator,**”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru operatiunile derulate de societate in perioada supusa verificarii, justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugată **pentru transportul aferent bunurilor exportate se face de catre prestator cu urmatoarele documente** : contractul incheiat cu beneficiarul din strainatate, “ *documentul de transport internațional pe căile ferate, care să poarte ștampila stației de expediție pentru transportator, sau copia acestuia pentru casele de expediție; documentul de transmitere a vagonului la calea ferată vecină, care să confirme ieșirea mărfii din țară pentru transportator.*”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspectie nr..X/.30.X/.2008, se retine faptul ca organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea nu justifica pentru **serviciile de transport pe cale ferata, facturate de SC .X. .X. SA beneficiarului extern al acestor servicii, respectiv .X. X** scutirea de taxa pe valoarea adaugată, conform art.6 alin.(6) lit.b) din Ordinul nr.1846/2003, **cu contractul incheiat cu beneficiarul extern.**

De asemenea, se retine ca pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugată societatea a prezentat in timpul inspectiei fiscale contractul incheiat intre SC .X. .X. SA si .X. X si documente de transport

international pe cale ferata- scrisori de trasura (CIM) care poarta stampila statiei de expeditie si respectiv confirmarea unitatii vamale din tara de destinatie si a faptului ca marfa livrata a iesit de pe teritoriul tarii, iar urmarea analizei acestor documente organele de inspectie fiscală au constatat ca transportul combustibilului a fost efectuat de X pe calea ferata in vagoane-cisterna, din portul X sau de la depozitul societatii din .X/, str. X nr.18 si pana in X BDZ-Bulgaria si ca aceste servicii au fost facturate de X si achitate acestuia de catre SC .X. .X. SA si recuperate de SC .X. .X. SA de la .X. X prin emiterea in perioada .X/. 2004-.X/. 2005 a facturilor fiscale in valoare totala de .X/. lei, fara TVA.

Avand in vedere situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscală precum si argumentele societatii, in vederea solutionarii contestatiei formulata de SC .X. .X. SA impotriva deciziei de impunere nr..X.01.X.2008 emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de solutionare a contestațiilor a solicitat societatii prin adresa nr.908073/18.X/.2008 sa depuna in sustinerea cauzei facturile emise de .X/. catre SC .X. .X. SA reprezentând contravaloarea serviciilor de transport combustibil din portul .X/. sau de la depozitul societatii situat in .X/. si pana in X BDZ –Bulgaria; facturile emise de SC .X. .X. SA catre .X. X si facturile emise de SC .X. .X. SA catre .X/. DM LTD, contractul incheiat intre SC .X. .X. SA si X sau intre X si .X. X, in cazul in care acestea exista. Totodata, in situatia in care nu au fost incheiate astfel de contracte organele de solutionare au solicitat societatii sa precizeze in ce bază a efectuat X transportul de combustibil si a emis facturile fiscale.

Cu adresa nr.X/24.X/.2008, societatea de avocatura .X/. inregistrata la Direcția generală de solutionare a contestațiilor sub nr.908809/24.X/.2008 a solicitat prelungirea termenului stabilit prin adresa nr.908073/18.X/.2008, motivand aceasta solicitare prin faptul ca **„aceste inscrieri au fost arhivate si trebuiesc facute demersuri in vederea obtinerii acestora, demersuri care necesita un timp mai indelungat.”**

Urmare acestei adrese, Direcția generală de solutionare a contestațiilor a comunicat SC .X. .X. SA , cu adresa nr.908809/02.X/.2008, ca **„urmeaza sa depuneti aceste documente pana la data de 08.X/.2008.”**

Cu adresa nr..X/.08.X/.2008 inregistrata la Direcția generală de solutionare a contestațiilor sub nr.908913/09.X/.2008 depune in sustinerea cauzei un numar de 8 facturi fiscale emise de SC .X. .X. SA catre .X. .X/. reprezentând „transport vagoane GPL pe cale ferata” si „taxa inchiriere vagoane GPL” precum si un „Contract pentru decontari in trafic feroviar intern de marfa” incheiat intre SC .X. .X. SA, in calitate de client si SC .X/.SRL, in calitate de prestator de servicii, solicitand totodata ca **„in ceea ce priveste celelalte documente solicitate”** acordarea unui nou termen pentru depunerea acestora.

Direcția generală de solutionare a contestațiilor a solicitat societatii depunerea documentelor pana la data de 26.X.2009, precizand ca

in caz contrar aceasta va proceda la solutionarea contestatiei formulata de SC .X. .X. SA *in bază documentelor existente la dosarul cauzei.*

Cu adresele nr..X/.28.X.2009 si nr.1729/29.X.2009 inregistrate la Direcția generală de solutionare a contestațiilor sub nr.906285/29.X.2009 si sub nr.906304/30.X.2009, Societatea civila de Avocati .X/. a mai depus in sustinerea cauzei un numar de 13 scrisori de trasura avand ca expeditor SC .X. .X. SA si destinate SC .X/.LTD din Bulgaria, relevante in solutionarea punctului 2 din decizie si a mai depus inca o data facturile fiscale depuse cu adresa nr..X/.08.X/.2008.

Din analiza documentelor depuse de societate in sustinerea cauzei rezulta:

Intre SC .X. .X. SA in calitate de *vanzator* si SC .X. .X/. in calitate de *cumparator* a fost incheiat un „*contract de vanzare*” prin care „*vanzatorul se obliga sa vanda si cumparatorul se obliga sa cumpere GPL (propan 30%, .X. 70%) in EUR, conform prezentului contract.*”

Conform pct.5 din contract, termenul de livrare este “*FCA .X/. in vagoane cisterne care constituie proprietatea .X. Gas. Prezentul contract este incheiat pentru o perioada de timp incepand cu septembrie 2004. Obligatiile partilor vor fi realizate succesiv.*”

Potrivit regulilor INCOTERMS 2000 si asa cum precizeaza si societatea prin contestatie, “*conditia de livrare FCA stipulata in contractul comercial de vanzare cumparare de marfuri cu toate ca **presupune suportarea de catre cumparator a cheltuielilor de transport**, nu interzice prestarea de servicii de transport sau accesorii de transport sau accesorii transportului chiar de catre vanzator, in conditiile in care partile au convenit in acest sens.*”

Pentru clauza FCA “.X/.” Regulele si uzantele uniforme in comertul international INCOTERMS, stipuleaza, la pct.A3a) “*Contractul de transport si asigurarea”, urmatoarele obligatii pentru vanzator:” Nici o obligatie. Totusi, la cererea cumparatorului sau potrivit practicii comerciale si in cazul in care nu transmite in timp util instructiuni in acest sens, **vanzatorul poate incheia contractul de transport si in acest caz, el trebuie sa avizeze cumparatorul prompt, in mod corespunzator.***”

Prin urmare, conform clauzei de livrare FCA, “.X/.” intinderea contractului de vanzare –cumparare este numai cu privire la livrarea bunului si nu include suportarea de catre cumparator a cheltuielilor de transport. Totusi, la cererea cumparatorului sau in cazul in care vanzatorul nu transmite “*in timp util instructiuni in acest sens*” **vanzatorul poate incheia contractul de transport si in acest caz, el trebuie sa avizeze cumparatorul prompt, in mod corespunzator.**

Din analiza contractului de vanzare depus la dosarul cauzei se retine ca obligatia vanzatorului este limitata conform clauzei FCA “.X/.” doar **la livrarea bunurilor.**

Avand in vedere faptul ca vanzatorul avea posibilitatea de a incheia contract de transport, prin adresa nr.908073/18.X/.2008 Direcția generală de solutionare a contestațiilor a solicitat societatii contestatoare sa depuna in sustinerea cauzei contractul incheiat intre SC .X. .X. SA si .X/. sau intre .X/. si .X. .X/. BULGARIA, iar in situatia in care nu au fost incheiate astfel de contracte sa precizeze in ce bază a efectuat .X/. transportul de combustibil si a emis facturile fiscale.”

Or, societatea nu a depus documente in sustinerea cauzei care sa suplineasca contractul initial cu prevederi referitoare la efectuarea transportului, respectiv acte aditionale sau acorduri incheiate intre cele doua parti contractuale in forma scrisa.

Se retine faptul ca aceasta a depus la dosarul cauzei un “*Contract pentru decontari in trafic feroviar intern de marfa*”, incheiat intre SC .X. .X. SA, in calitate de client si SC .X/.SRL, in calitate de prestator de servicii, avand ca obiect “*plata centralizata aferenta expeditiilor de marfuri derulate in trafic feroviar intern pe bază de decont si factura a tarifelor de transport luate de client asupra sa conform ofertelor, intocmite de prestatorul de servicii in lei+TVA conform legislatiei in vigoare.*”

Potrivit art.3 lit.c din acest contract SC .X/.SRL, in calitate de prestator de servicii “*efectueaza plata centralizata catre .X/. a tarifelor de transport si deconteaza clientului lunar contravaloarea tarifelor de transport conform ofertelor din anexele de la prezentul contract si a comisionului aplicat la valoarea totala a decontului lunar.*”

Prin urmare, se retine ca SC .X. .X. SA a actionat ca un intermediar intre caraus si beneficiarul extern al combustibilului livrat, platind comisionarului tarifele de transport si comisionul aferent, respectiv a actionat ca un prestator de servicii.

Or, asa cum s-a aratat mai sus, pentru aceste prestari de servicii, pentru care au fost emise facturile fiscale nr. 8726697/31.X.2004, nr.8646544 /30.X/.2004,nr.8648550/31.X/.2004, nr.5646615/31.X/.2005,nr.3620743/30.X/.2005,nr.4030741/31.X/.2005, nr.4035478/13.X/.2005 si nr.3266421 din 31.X.2005 se retine ca in perioada .X/. 2004-.X/. 2005 SC .X. .X. a emis catre .X. .X/. facturi fiscale reprezentând “*taxa inchiriere vagoane GPL*” si “*taxa transport vagoane GPL pe cale ferata*” in regim de scutire de taxa pe valoarea adaugată, societatea nu detine un contract, act aditional la contractul de livrare combustibil sau un acord scris incheiat intre cele doua parti contractuale.

Astfel, societatea nu face dovada ca facturile fiscale emise de SC .X. .X. SA catre .X. .X/. atesta punerea in executare a unui contract de intermediere, in bază caruia societatea contestatoare a decontat societatii

bulgare serviciile de transport, in conditiile in care aceasta nu face dovada existentei unui asemenea contract.

Referitor la argumentul societatii potrivit caruia „*in ceea ce priveste efectuarea transportului de catre vanzator, pe cheltuiala cumparatorului, a existat un acord de vointa prin contractul de vanzare de GPL atata timp cat cumparatorul a achitat in totalitate facturile emise de .X. Gas, inclusiv facturile privind serviciile de transport*”, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei atata timp cat societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea , ca serviciul a fost prestat in baza unui contract incheiat cu beneficiarul extern care sa justifice emiterea facturilor aferente serviciilor de transport.

Avand in vedere cele retinute mai sus, faptul ca societatea nu justifica regimul de scutire de plata taxei pe valoarea adaugata se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea are obligatia platii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X/. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra sumelor facturate de SC .X. .X. SA, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X/. lei aferenta prestarilor de servicii facturate de SC .X. .X. SA catre .X/. DM LTD –Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de solutionare a contestațiilor este investita a se pronunta daca operatiunile de “transvazare” facturate de societatea contestatoare catre firma .X/. DM LTD sunt operatiuni taxabile sau sunt operatiuni scutite de TVA , in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca aceste operatiuni sunt legate direct de un export de bunuri.

In fapt, in baza contractului incheiat cu .X/. DM LTD, SC .X. .X. SA a emis in anul 2005 catre beneficiarul extern facturi fiscale reprezentand servicii de “*transvazare*”, in regim de scutire de TVA ca urmare a incadrarii acestor operatiuni in categoria celor accesorii operatiunilor de export prevazute la art.143 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv prestari de servicii legate direct de exportul de bunuri sau prestari de servicii accesorii transportului legat direct de exportul de bunuri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste operatiuni care presupun, potrivit dictionarului explicativ “*a trece dintr-un vas in altul (un lichid, un material) prin pompare, turnare,etc*” reprezinta servicii prestate pe teritoriul Romaniei executate la locul prestatorului, impozabile in conformitate cu prevederile art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care au procedat la aplicarea cotei de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra contravalorii serviciilor prestate firmei **.X/. DM LTD** si au stabilit in sarcina SC .X. .X. SA o taxa pe valoarea adaugata in valoare de .X/. lei.

In drept, conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.d) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila la data de 01.01.2005 care prevede:

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, in lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

(2) Prin excepție de la alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:[...]

d) locul unde sunt prestate serviciile, in cazul următoarelor servicii:[...]

2. prestările accesorii transportului, cum sunt: încărcarea, descărcarea, manipularea, paza și/sau depozitarea bunurilor și alte servicii similare;”

Potrivit acestor prevederi legale, ca regula generala prestarile de servicii sunt taxate la locul unde este stabilit prestatorul. Prin exceptie de la aceasta regula, prestarile de servicii accesorii transportului, **respectiv de incarcare/descarcare sunt taxate la locul unde sunt prestate serviciile.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea a incadrat operatiunile de “transvazare” ca operatiuni accesorii exportului, scutite cu drept de deducere potrivit prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada supusa verificarii, care prevede:

“Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate in regimuri vamale suspensive, cu excepția prestărilor de servicii scutite, potrivit art. 141;”

Documentele necesare pentru justificarea scutirii taxei pe valoarea adaugată pentru prestarile de servicii accesorii transportului au fost prevazute la art.6 alin.(7) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1846/2003 care prevede:

“(7) Scutirea pentru prestările de servicii accesorii transportului legat direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate in regimuri vamale suspensive se justifică cu:

a) contractul incheiat cu beneficiarul prestării de servicii, care poate fi: exportatorul, respectiv titularul regimului vamal suspensiv, beneficiarul din străinătate, comisionari care acționează in numele și in contul unuia dintre aceștia, transportatorul sau casa de expediții;

b) *factura sau alte documente legal aprobate și, după caz, factura externă;*

c) *documentele din care să rezulte că bunurile respective sunt plasate in regimuri vamale suspensive sau sunt exportate.*”

Potrivit art.6 alin.(2) din același act normativ “*In sensul [art. 143 alin. \(1\) lit. c\) din Legea nr. 571/2003, prin exportul de bunuri se înțelege orice scoatere de bunuri de pe teritoriul României.](#)*”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru operațiunile de “*transvazare*”, justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată **se face de către prestator cu următoarele documente** : contractul încheiat cu beneficiarul prestării de servicii, factura fiscală, factura externă, după caz, și *documentele din care să rezulte că bunurile respective sunt plasate in regimuri vamale suspensive sau scoase de pe teritoriul României.*

Pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată societatea a depus la dosarul cauzei un “*Contract prestari servicii de descarcare*” încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de contractant și .X/. DM LTD din Bulgaria în calitate de beneficiar precum și facturile fiscale emise pentru prestațiile de servicii efectuate în bază acestui contract, în regim de scutire de taxa pe valoarea adăugată, respectiv factura nr.7395744/30.X/.2005, factura nr.7395880/31.X/.2005 și factura nr.8216556/19.X/.2005 reprezentând “*servicii de transvazare*”.

De asemenea, cu adresa nr.1729/29.X.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.906304/30.X.2009, societatea a depus în susținerea cauzei un număr de 14 scrisori de trasură având ca expeditor SC .X. .X. SA și destinatar SC .X/.LTD.

Potrivit pct.2 din contractul de “*prestari servicii de descarcare*”, “*obiectul contractului*”: “*contractantul va descarca GPL din vase în terminalul acestuia de la .X/., Constanta și îl va încarca în vagoanele cisterne puse la dispoziție de Beneficiar.*”

Conform prevederilor contractuale, SC .X. .X. SA, în calitate de contractant se obligă să presteze societății .X/. DM LTD pe teritoriul României servicii constând în descarcarea/încarcarea de GPL.

Din analiza contractului de “*prestari de servicii de descarcare*” rezultă că acesta conține numai clauze contractuale referitoare la operațiuni de încărcare/ descarcare și nu conține clauze din care să rezulte că aceste prestații de servicii accesorii transportului sunt legate direct de exportul de bunuri.

De asemenea, din dosarul cauzei nu rezultă dacă .X/. DM LTD are calitatea de transportator pentru bunurile ce au făcut obiectul operațiunii de încărcare/descarcare.

În ceea ce privește scrisorile de trasură depuse la dosarul cauzei de SC .X. .X. SA având ca destinatar al bunurilor .X/.LTD, acestea nu pot fi

retinute in solutionarea cauzei intrucat nu rezulta legatura intre SC .X. .X. SA si SC .X/.LTD, cu atat mai mult cu cat aceste transporturi rezulta ca au fost incheiate conform contractului cu “.X/. LPG .X/. .X/. VE .X/. A.S”, iar in speta pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata societatea a depus in sustinerea cauzei contractul de ” *prestari servicii de descarcare*” incheiat intre SC .X. .X. SA in calitate de contractant si .X/. X LTD din Bulgaria .

Prin urmare, in ceea ce priveste argumentul societatii ca “a *justificat scutirea organelor de control conform exigentelor impuse de OMFP nr.1846/2003, art.6 alin.7 si alin.10, prezentand toate documentele prevazute de acest act normativ si anume:contractul incheiat cu beneficiarul prestarii de servicii din strainatate, factura si factura externa*”, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere faptul ca prevederile legale invocate de societate, respectiv art.6 alin.7 se refera la “*scutirea pentru prestarile de servicii accesorii transportului legat direct de exportul de bunuri sau de bunuri plasate in regimuri vamale suspensive*” iar societatea *nu face dovada ca prestarile de servicii accesorii transportului sunt legate de exportul de bunuri sau de un regim vamal suspensiv.*

In ceea ce priveste argumentul societatii ca a justificat scutirea de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.6 alin.10 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1846/2003, acesta nu poate fi retinut in solutionarea cauzei avand in vedere ca acestea se refera la “*scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru alte prestari de servicii legate de exportul de bunuri*”,iar societatea nu a justificat ca serviciile facturate societatii .X/. DM LTD *sunt legate de exportul de bunuri.*

In concluzie, intrucat societatea *nu justifica cu documente scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile facturate societatii .X/. DM LTD,* se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea are obligatia platii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X/. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra sumelor facturate de SC .X. .X. SA, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata.

Referitor la accesoriile aferente debitului in suma de .X/. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata ***respectiv majorarile de intarziere in suma de .X/. lei,*** se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de .X/. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in suma de .X/. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza pe cale de consecinta ***si majorarile de intarziere in suma de .X/. lei aferente taxei pe valoarea adaugata.***

3) Referitor la suma de .X/. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere în suma de .X/. lei *Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei TVA de plata si accesorii aferente in conditiile in care nu au pus in executare Decizia nr..X.2008 emisa de Directia generala de solutionare a contestațiilor prin care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere anterioare nr..X/.21.X/.2007 in sensul ca la stabilirea obligatiei de plata nu au fost avute in vedere hotararile judecatoresti nr.553/2002 si nr.554/2002.*

In fapt, prin raportul de inspectie nr..X/.24.X/.2007 s-a constatat ca prin inregistrarea contabila in rosu 4424.2 „TVA de recuperat”=4427 „TVA colectata” cu suma de .X/. lei , inscrisa in nota contabila nr.555 aferenta lunii .X/. 2003 si evidentiata in decontul de TVA aferent lunii .X/. 2003 la randul 3 „Regularizari” cu semnul minus, societatea a diminuat in mod artificial rulajul creditor al contului 4427 „TVA colectata” si respectiv obligatia de plata pentru luna .X/. 2003.

Avand in vedere cele constatate, prin Decizia de impunere nr..X/.21.X/.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii diferente suplimentare de plata in suma de .X/. lei si accesorii in valoare totala de .X/. lei.

Impotriva Deciziei de impunere nr..X/.21.X/.2007 emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, SC .X. .X. SA a formulat contestatie, solutionata de Directia generala de solutionare a contestațiilor prin Decizia nr..X.2008, prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr..X/.21.X/.2007 pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de .X/. lei si majorările de întârziere in suma de .X/. lei aferente taxei pe valoarea adăugată pentru urmatoarele considerente:

„Organele de inspectie fiscala au constatat diminuarea eronata a rulajului creditor al contului 4427 „TVA colectata” si implicit a sumei datorate bugetului de stat, dar nu au tinut cont de faptul ca a fost diminuată cu aceeași suma taxa pe valoarea adăugată de recuperat. De asemenea, din raportul de inspectie nu rezulta daca la stabilirea TVA suplimentara in suma de .X/. lei organele de inspectie fiscala au pus in executare hotararile judecatoresti nr.553/26.X/.2002 si nr.554/26.X/.2002 prin care s-a infirmat masura dispusa anterior de Administratia Finantelor Publice sector 1 .X/., de respingere a cererilor de rambursare formulata de SC .X. .X. SA pentru suma totala de .X/. lei.”

In baza Deciziei nr..X.2008 emisa de Directia generala de solutionare a contestațiilor, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au incheiat raportul de inspectie nr..X/.30.X/.2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X.01.X.2008 contestata, mentinand in sarcina societatii obligatia platii

taxei pe valoarea adăugată în suma de .X/. lei și majorările de întârziere aferente, pe considerentul că pentru punerea în executare a hotărârilor judecătorești nr.553/2002 și nr.554/2002, societatea putea să solicite această sumă „*in termenul de prescripție prevăzut de legislația în vigoare*”, invocând în acest sens prevederile art.71 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată.

Prin contestație SC .X. .X. SA recunoaște că taxa pe valoarea adăugată în suma de .X/. lei nu trebuia inclusă în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii .X/. 2003, precizând că „*organele de control trebuiau să constate existența a două creanțe reciproce în același quantum, respectiv TVA de plată în suma de .X/. lei scadente în luna .X/. 2003 și TVA de rambursat în suma de .X/. lei pentru care instanța a recunoscut dreptul nostru la rambursare*” și că „*trebuiau să efectueze compensarea, stingând astfel atât creanța reprezentând TVA de plată cât și creanța reprezentând TVA de rambursat.*”

In drept, La Titlul VII „Inspekția” cap.1 „Sfera inspekției fiscale” art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ (1) *Inspekția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție va proceda la:*

a) ***examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;***

b) ***verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;***

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) ***stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;***

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”*

Potrivit prevederilor legale menționate se reține că organele de inspekție fiscală au obligația de a stabili corect bază de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale

avand in vedere examinarea tuturor starilor de fapt relevante pentru impunere precum si probele noi depuse de contestoare.

Avand in vedere situatia de fapt ce rezulta din dosarul cauzei, se retine ca SC .X. .X. SA a inclus in mod eronat in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii .X/. 2003 suma de .X/. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita in sarcina contestatoarei prin procesele verbale nr.334885/19.X/.1999 si nr.390555/13.X/.1999.

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca prin Sentinta civila nr.553/26.X/.2002, pronuntata de Tribunalul .X/. –Sectia a V-a Civila si de Contencios Administrativ in dosar nr.566/CA/2001, definitiva si irevocabila prin Decizia civila nr.11/2003 pronuntata de Curtea de Apel .X/. in dosar nr.1825/2005, s-a dispus: *„restituirea catre reclamanta a sumei de .X/. lei de catre parata Direcția generală a finantelor publice a municipiului .X/., reprezentând TVA”* iar prin Sentinta civila nr.554/26.X/.2002 ramasa definitiva si irevocabila prin Decizia civila nr.12/2003 pronuntata de Curtea de Apel .X/. , s-a dispus: *„obliga parata DGFPMB sa restituie reclamantei suma de .X/. lei.”*

Prin urmare, in bază celor doua sentinte civile definitive si irevocabile societatea detine o creanta fata de bugetul de stat in suma de .X/. ROL/.X/. RON.

Potrivit art.144 alin.(1) lit.f) din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, care precizeaza: *„ (1) Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:[...] f) cele stabilite prin hotărâri sau decizii ale organelor jurisdicționale sau administrative;”* restituirea catre SC .X. .X. SA a sumei de .X/. lei se putea efectua in bază cererii de restituire intocmită in bază sentinței judecătorești definitive și irevocabile .

Se retine faptul ca prin contestatia inregistrata la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr.174662/26.X/.2007 societatea precizeaza ca *„organele de control trebuiau sa observe existenta a doua creante reciproce in acelasi quantum, respectiv TVA de plata in suma de .X/. ROL scadenta in luna .X/. 2003 si TVA de rambursat in suma de .X/. lei pentru care instanta a recunoscut dreptul nostru la rambursare. Astfel, ca urmare a existentei acestor creante reciproce, in acelasi quantum si de aceeași natura (TVA), organele de control trebuiau sa efectueze compensarea, stingand astfel atat creanta reprezentând TVA de plata cat si creanta reprezentând TVA de rambursat.”*

Prin urmare, contestatia societatii imbraca si caracterul unei cereri de compensare care trebuie solutionata conform prevederilor legale.

Potrivit art.25 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare: *„ Prin compensare se sting creanțele bugetare cu creanțele debitorului, reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, prevăzute la [art. 3](#), până la concurența celei mai mici sume, când*

ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și cea de debitor al aceluiași buget.”

De asemenea, potrivit art.26 din același act normativ:

“(1) Compensarea obligațiilor bugetare datorate de debitor cu creanțele acestuia se face de autoritatea competentă, la cererea debitorului, în termen de 30 de zile sau din oficiu.

(2) Compensarea se va efectua cu obligații bugetare datorate aceluiași creditor bugetar, indiferent de natura lor.”

Totodată, potrivit art.142 din același act normativ *“dreptul de a cere compensarea sau restituirea sumelor privind obligațiile bugetare se prescrie în termen de 5 ani de la data încheierii anului financiar în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire”* iar potrivit art.145 *“dacă debitorul înregistrează obligații bugetare restante, sumele prevăzute la [art. 144](#) se vor restitui numai după efectuarea compensării potrivit prezentei ordonanțe.”*

Astfel, dreptul societății de a solicita restituirea sumei în bază hotărârilor judecătorești se naște la momentul depunerii la organul fiscal a cererii de restituire sau compensare și ***se prescrie în termen de 5 ani de la data încheierii anului financiar în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”***

Din dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea a solicitat la organul fiscal restituirea sumei de .X/. lei sau compensarea acesteia cu alte obligații fiscale în termenul de prescripție prevăzut legal și nici organul de inspecție nu a făcut o astfel de analiză prin raportul de inspecție, acesta rezumându-se la a preciza că *„pentru punerea în executare a hotărârilor judecătorești nr.553/26.X/.2002 și nr.554/26.X/.2002 prin care s-a infirmat măsura dispusă anterior de Administrația Financiară Sector 1, respectiv de respingere a cererilor de rambursare formulate de SC .X. .X. SA pentru suma totală de .X/. lei, societatea putea să solicite această sumă în termenul de prescripție prevăzut de legislația în vigoare.”*

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au reținut nici faptul că societatea a formulat la data de 26.X/.2007 o contestație care are și caracterul unei cereri de compensare.

Prin urmare, organele de soluționare sunt în imposibilitatea de a se pronunța asupra cuantumului *obligației de plată*, datorată de societate.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție, anexele la acesta, nu se pot stabili obligațiile reale ale societății, în conformitate cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: ***“ 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” coroborat cu pct.XI.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare nr.519/2005 care prevede:”**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**”, se va desființa Decizia de impunere nr..X.01.X.2008 întocmită de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma de .XI. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere în suma de .XI. lei urmând ca organele de inspecție fiscală , pe bază datelor puse la dispoziție de organele de administrare înainte de începerea inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile pct.III.2.4 din „Instrucțiunile privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale”, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1722/2004, cu modificările și completările ulterioare să stabilească suma legal datorată de societate pentru aceeași perioadă și aceeași obligație avută în vedere prin actul de control desființat.

În ceea ce privește suma de .XI. lei reprezentând „refacturări de costuri către diverși beneficiari pentru operațiuni de prestări de servicii constând în scolarizări și asigurări efectuate de terți în favoarea .X. Gas”, așa cum menționează societatea în contestație, și care nu a fost cuprinsă în suma totală contestată de .X. lei, menționăm că asupra acesteia Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se mai poate pronunța, având în vedere faptul că prin Decizia nr..X.01.02.2008, definitivă în sistemul cailor administrative de atac conform prevederilor art. 210 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură , cu modificările și completările ulterioare, la pct.III.1.3. Direcția generală de soluționare a contestațiilor a respins ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de SC .X. .X. SA pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei și majorările de întârziere în suma de X lei, calculată de organele de inspecție fiscală pentru suma de .XI. lei.

Pentru considerentele arătate în temeiul art.143 alin.(1) lit.c) și art.133 alin.(2) lit.d) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 alin.(6) lit.b) și art.6 alin.(7) din OMFP nr.1846/2003, art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.25, art.26, art.142 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC .X.
.X. SA impotriva Deciziei de impunere nr..X.01.X.2008 pentru suma totala de
.X/. lei , reprezentând:

.X/. lei -taxa pe valoarea adaugată

.X/. lei –majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea
adaugată

2.Desfiintarea Deciziei de impunere nr..X.01.X.2008 emisa de
Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma de .X/.
lei reprezentând:

.X/. lei -taxa pe valoarea adaugată

.X/. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată

urmand ca organele de inspectie fiscală , prin alte persoane decat
cele care au intocmit decizia de impunere contestata , sa procedeze la o
noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de
prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin
prezenta decizie.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X/. in
termen de 6 luni de la data comunicarii.**

DIRECTOR GENERAL

X

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT

X

X