

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. 191 din 21.06.2007** privind solutionarea contestatiei  
formulata de **SC A SRL**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2007

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. ....../.....2007, inregistrata sub nr. ....../.....2007 de catre Administratia Finantelor Publice sector .... cu privire la contestatia formulata de SC A SRL, cu sediul in ..... Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. ....../.....2007, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../.....2007, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ....../.....2007, comunicata sub semnatura in data de .....2007.

Suma contestata este de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale si respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 alin. (1), art.176, art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC A SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. ....../.....2007 organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .... au efectuat inspectia fiscala partiala la SC A SRL in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative aferent lunii ianuarie 2007.

In urma inspectiei fiscale a fost colectata TVA in suma de X1 lei aferenta facturii nr. ....../19.01.2007 emisa catre SC EM SA si nu a fost admisa la deducere TVA in suma de X2 lei, diminuandu-se TVA admisa la rambursare cu suma de X3 lei.

**II.** Prin contestatia formulata, SC A SRL sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat nelegal exportul efectuat in Iran prin intermediul firmei SC EM SA in prevederile art. 12 alin. (1) si (2) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, asimiland cu o livrare intracomunitara de bunuri.

Exporturilor extracomunitare, cum este si exportul in cauza, li se aplica dispozitiile lit. a) si b) ale art. 12 coroborate cu cele ale art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Totodata, conform art. 2 alin. 2 din Instructiuni si art. 143 lit. b) alin. (1) din Legea nr. 571/2003 sunt scutite de TVA livrarile de bunuri expediate in afara Comunitatii de catre

cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau, pentru care conditia de livrare este ex works conform regulilor Incoterms. Astfel, livrarea marfurilor in Iran s-a facut in conditia de livrare ex works, cumparatorul extern fiind cel care a comandat si platit transportul marfurilor respective.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC A SRL este inregistrata la Registrul Comertului sub nr. J40/ / si detine codul unic de inregistrare .....

Activitatea principala: ....., cod CAEN .....

Perioada verificata: 01.01.2007-31.01.2007.

*Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca livrarea de bunuri realizata de o persoana impozabila catre un intermediar din Romania este scutita de TVA, bunurile fiind ulterior exportate in afara Uniunii Europene de catre intermediar in calitate de exportator, in conditiile in care legislatia fiscala stabileste expres ca intermediarul este considerat din punct de vedere al TVA cumparator si revanzator al bunurilor.*

**In fapt**, organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .... au efectuat inspectia fiscala partiala la SC A SRL in vederea solutionarii decontului privind TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr. ....2007 prin care s-a solicitat rambursarea sumei de X4 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC A SRL a incadrat eronat, la operatiuni scutite cu drept de deducere, livrarea de articole de sticla prin intermediarul SC EM SA, care a avut drept destinatar firma WH MBH din Iran, operatiune derulata astfel:

- factura nr. ..../19.01.2007 cuprinde bunurile destinate exportului in baza contractului nr. 2/01.01.2007 pentru livrarea de marfuri la export, cu mentiunea "export in comision", valoarea bunurilor fiind de Z lei, fara a se colecta TVA;

- exportatorul inscris in DVE nr. ..../22.01.2007 si in documentul de transport (CMR) este SC EM SA, conditia de livrare a bunurilor fiind "ex works";

- SC EM SA a refacturat bunurile catre firma WH MBH din Iran.

In consecinta, in temeiul art. 128 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 6 alin. (2) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006 si art. 12 alin. (1) si (2) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, organele de inspectie fiscala au considerat operatiunea de transmitere a bunurilor catre SC EM SA ca fiind taxabila si au colectat TVA aferenta in suma de  $Z1 \text{ lei} \times 19\% = X1 \text{ lei}$ .

**In drept**, potrivit art. 128 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.**

**(2) Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, in calitate de intermediar, intr-o livrare de bunuri, a achizitionat si livrat bunurile respective ea insasi, in conditiile stabilite prin norme".**

Punctul 6 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

“In sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuata pe baza unui contract de comision la cumparare sau la vanzare se considera livrare de bunuri atunci cand comisionarul actioneaza in nume propriu, dar in contul comitentului.

**Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumparator si revanzator al bunurilor, indiferent daca actioneaza in contul vanzatorului sau cumparatorului, comitent, procedand astfel:**

**a) primeste de la vanzator o factura sau orice alt document ce serveste drept factura emisa pe numele sau, si;**

**b) emite o factura sau orice alt document ce serveste drept factura cumparatorului”.**

Se retine faptul ca SC A SRL a livrat bunuri catre SC EM SA cu factura nr. ....../19.01.2007, in baza contractului nr. 2/01.01.2007 pentru livrarea de marfuri la export care prevede ca SC EM SA “*va conveni si va retine cota sa parte de comision de la beneficiarul extern prin includerea in pretul extern al marfi*”. Aceste bunuri au fost refacturate de catre SC EM SA catre firma WH din Iran.

Prin urmare, rezulta ca **SC A SRL a livrat bunuri in interiorul tarii, operatiune supusa taxei pe valoarea adaugata, neputandu-se considera ca petenta a exportat bunuri catre beneficiarul extern din Iran, cata vreme, avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, SC EM SA este considerata, pe de o parte, cumparator al bunurilor livrate de contestatoare in calitate de vanzator si, pe de alta parte, revanzator al bunurilor exportate catre beneficiarul extern.**

Astfel, **prevederile art. 143 alin. (1) lit. b)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare referitoare la scutirea de taxa **nu sunt aplicabile in speta intrucat ele se aplica** pentru livrarea de bunuri transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau, respectiv doar pentru livrarea efectuata de SC EM SA catre cumparatorul WH MBH din Iran, cu conditia de livrare “ex works”, nu si pentru livrarea efectuata de SC A SRL catre beneficiarul intern SC EM SA, contestatoarea neavand calitatea de exportator al bunurilor si nefiind mentionata ca atare in declaratia vamala de export nr. ....../22.01.2007.

In acest sens sunt si prevederile art. 3 coroborat cu art. 2 alin. (2) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 in temeiul art. 143 alin. (3) din acelasi act normativ, care stabilesc urmatoarele:

**"Art. 2. - (2) Scutirea de taxa (...) se justifica de exportator cu urmatoarele documente:**

**a) factura** care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau daca transportul bunurilor nu presupune o tranzactie, documentele solicitate de autoritatea vamala pentru intocmirea declaratiei vamale de export;

**b) declaratia vamala de export, care sa cuprinda numele exportatorului bunurilor** si care sa fie certificata de biroul vamal de iesire din spatiul Comunitar, si/sau, dupa caz, sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala;

**c) documentul de transport care atesta ca bunurile parasesc Comunitatea si, dupa caz, orice alt document care atesta realizarea efectiva a exportului, cum ar fi: comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare.**

Art. 3. - (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau. Astfel de livrari au loc in cadrul unor contracte precum cele in care conditia de livrare este ex works conform

normelor INCOTERMS. Scutirea se aplica numai in situatia in care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, transportul bunurilor in afara Comunitatii este in sarcina cumparatorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator sau la o casa de expeditie.

**(2) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin. (1) se justifica de exportator cu documentele prevazute la art. 2".**

In ceea ce priveste invocarea prevederilor art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine faptul ca **acestea se refera la scutirea acordata pentru serviciile prestate de intermediarii** care actioneaza in numele si in contul altei persoane, in cazul in care aceste servicii sunt prestate in legatura cu operatiunile scutite art. 143 si 144, deci la scutirea de care poate beneficia SC EM SA in calitate de intermediar, **si nicidecum la scutirea pentru livrari de bunuri de catre persoane care nu au calitatea de intermediar, cum este cazul societatii contestatoare.**

Totodata, nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatoarei referitoare la aplicabilitatea lit. a) si b) ale art. 12 alin. (1) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 coroborate cu art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 pentru exportul in cauza, avand in vedere, pe de o parte, cele aratate mai sus referitoare la aplicabilitatea prevederilor art. 144<sup>1</sup> doar pentru servicii, nu si pentru livrari de bunuri, iar pe de alta parte, faptul ca dispozitiile art. 12 alin. (1) din Instructiuni vizeaza exclusiv "scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile realizate de comitent catre comisionar pana la data de 31 decembrie 2006", ceea ce nu este cazul in speta, in conditiile in care petenta, in calitate de comitent, a livrat bunurile in data de 19.01.2007, in baza contractului pentru livrarea de marfuri la export nr. 2/01.01.2007.

Dimpotriva, sunt pe deplin aplicabile dispozitiile art. 12 alin. (2) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 care arata ca "Pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionari care actioneaza in nume propriu, dar in contul unui comitent din tara, livrarile de bunuri realizate dupa data de 1 ianuarie 2007 de catre comitenti catre comisionari nu beneficiaza de scutirea de taxa acordata in regim tranzitoriu potrivit alin. (1)".

Fata de situatia prezentata rezulta ca SC A SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru livrarea de bunuri efectuata catre SC EM SA in baza facturii nr. ....../19.01.2007, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de 14.229 lei.

Referitor la faptul ca prin contestatia formulata SC A SRL precizeaza ca, in urma inspectiei fiscale, a fost colectata TVA in valoare de x lei pentru factura nr....., dedusa din suma convenita la rambursare, se retine ca organele de control au stabilit suplimentar TVA in suma de X1 lei, in baza contravalorii bunurilor livrate cu factura nr. ....../19.01.2007, respectiv Z lei x 19% = X1 lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. ....../.....2007 (pag. 8) rezulta ca, in urma verificarilor, TVA colectata de societate este in suma de H lei, iar TVA colectata conform controlului este in suma de x lei, diferenta suplimentara stabilita fiind in suma de X1 lei.

Prin urmare, se constata ca SC A SRL contesta si suma de H lei reprezentand TVA colectata de ea insasi, fara sa demonstreze existenta vreunei vatamari din partea organelor fiscale cu privire la aceasta suma, conform art. 175 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca "este indreptatit la contestatie numai cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia".

Avand in vedere ca suma de H lei nu a fost stabilita prin decizia de impunere nr. ....../.....2007, reprezentand TVA stabilita de petenta in evidentele proprii, contestatia SC A SRL urmeaza a fi respinsa ca fiind fara obiect pentru suma de H lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (1) si (2), art. 143 alin. (1) lit. b) si alin. (3) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2 alin. (2), art. 3 si art. 12 alin. (1) si (2) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, art. 175 alin. (2) si art. 186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia formulata de SC A SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr......./.....2007, emisa de organele fiscale din Administratiei Finantelor Publice sector .... pentru TVA in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.