



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala  
Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1696

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice Brasov -Activitatea de Inspectie Fiscala, asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere conform semnaturii si mentiunii din exemplarul de decizie existenta la dosar si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P.Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala, prin care s-au stabilit obligatii fiscale, motivand astfel:

Societatea a livrat, conform avizelor de expeditie, produse finite catre SC G, care urma sa fie livrate de aceasta societate catre firma A.Pe avizele de insotire a marfii s-a mentionat ca marfa nu se factureaza, ea fiind facturata catre societatea din Franta cu care SC X avea incheiat un contract in acest sens.

Deoarece la momentul facturarii marfii catre societatea din Franta, societatea nu detinea documentele de transport a marfii in afara teritoriului Romaniei, a colectat TVA.

Societatea contestatoarea sustine ca, ulterior dupa mai mult de 360 zile, a primit documentele, astfel ca a stornat TVA colectata, considerandu-se indreptatita sa solicite restituirea TVA in termenul general de prescriptie a creantelor bugetare, prevazut la art.91 din Codul de procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X , TVA suplimentar.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii s-a constatat ca societatea a stornat TVA colectata.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin Notificarea, au solicitat explicatii cu privire la suma inscrisa la randul 15"regularizari taxa colectata" din decontul de TVA din luna iulie 2010.

In raspunsul la Notificare, societatea precizeaza ca in perioada 2005-2006, in baza Contractului, completat cu Actul aditional, incheiat intre SC X si societatea din Franta, s-a livrat marfa catre SC G, marfa facturata catre societatea din Franta.

Societatea mentioneaza ca pentru marfa livrata nu a avut documente din care sa rezulte exportul de bunuri, astfel ca a colectat TVA (4428=4427) si l-a inscris in deconturile de TVA din perioada decembrie 2005- martie 2006, la rubrica 3" regularizari". Ulterior, SC G a pus la dispozitia societatii documentele privind livrarea marfii in Uniunea Europeana, astfel ca, in baza unei Note contabile a stornat TVA .

Din explicatiile si documentele prezentate de societate , organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

SC X, in baza Contractului, completat cu Actul aditional incheiat cu societatea din Franta, avea obligatia de a produce bunurile inscrise in comenzile primite de societatea din Franta de la societatea din Italia si de a le livra spre prelucrare catre SC G impreuna cu un aviz de expeditie cu mentiunea "fara plata".

-SC X va emite factura externa catre societatea din Franta iar locul livrarii marfii SC G din Botosani.

S-a constatat ca exista un decalaj intre data livrarii pe baza de aviz a semifabricatelor si data incorporarii acestora in produse finite destinate pietei externe (ex. bunuri livrate in decembrie 2005 au fost incorporate in produse finite si livrate in afara Romaniei pana la 01.11.2006-conform documentelor provenind de la SC G).

-La data expedierii produselor finite de catre SC G Botosani catre societatea din Italia , SC X nu mai este proprietarul bunurilor livrate, acesta fiind in fapt societatea din Franta, conform facturilor emise de societatea contestatoare.

-Intre SC G Botosani si SC X nu exista niciun document/contract care sa probeze obligativitatea SC G Botosani de a incorpora in produse finite destinate pietei externe, bunurile livrate de SC X cu aviz de expeditie.

-Pe documentele de transport si expeditie intocmite de SC G Botosani, marfurile figureaza ca provenind de la societatea din Franta, neexistand nicio mentiune referitoare la SC X sau cu cantitatea de bunuri incorporate in produsele finite exportate.

-Nu exista document/contract intre SC X si societatea din Italia care sa probeze faptul ca produsele finite provenind de la SC G Botosani au incorporate semifabricate provenind de la SC X.

In conditiile in care societatea nu a probat cu documentele prevazute la art.4 din O.M.F.P. nr.1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stornarea de TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA de plata .

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

**In ceea ce priveste TVA, contestata de SC X, cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este daca SC X poate beneficia de scutire de taxa pe valoarea adaugata aferenta exportului de bunuri in conditiile in care societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste ca bunurile au fost exportate.**

In fapt, in perioada 16 decembrie 2005-30 martie 2006, in baza Contractului, completat cu Actul aditional, incheiat intre SC X si societatea din Franta, SC X a livrat marfa (catarama, chimgi, kit-uri) catre SC G Botosani.

Conform, Contractului completat cu Actul aditional incheiat cu societatea din Franta, SC X avea obligatia de a produce bunurile inscrise in comenzile primite de societatea din Franta de la societatea din Italia si de a le livra spre prelucrare catre SC G impreuna cu un aviz de expeditie cu mentiunea "fara plata".

Marfa livrata catre SC G, a fost facturata de societatea contestatoare catre societatea din Franta, conform contractului.

Deoarece la data livrării, societatea contestatoare nu detinea documente din care sa rezulte exportul de bunuri, a colectat TVA (4428=4427) aferenta livrarilor de bunuri catre societatea din Franta si l-a inregistrat in deconturile de TVA din perioada decembrie 2005- martie 2006, la rubrica 3 "regularizari".

In decontul de TVA aferent lunii iulie 2010, inregistrat la A.F.P.Contribuabili Mijlocii, societatea contestatoare a inregistrat la randul 15 "regularizari TVA colectata" stornarea TVA.

Urmare a verificării, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a stornat TVA colectata(4428=4427 in rosu) aferenta facturilor privind livrari de bunuri catre societatea din Franta, inasa fara a avea la baza documentele prevazute la art.4 din O.M.F.P. nr.1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu care sa faca dovada exportului de marfa.

Astfel, din suma solicitata la rambursare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar si au respins la rambursare TVA, aferenta livrarilor de bunuri catre societatea din Franta.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca indeplineste conditiile de scutire TVA aferenta marfurilor exportate si detine documentele prevazute de lege care justifica scutirea de TVA aferenta exportului de produse finite realizat de catre SC G Botosani catre firma din Italia, fara a proba inasa acest lucru.

In speta sunt aplicabile prevederile art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada decembrie 2005-martie 2006, care dispune:

*"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

*a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său;*

*(2) Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată."*

In explicitarea dispozitiilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal au fost elaborate Instructiuni de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin O.M.F.P. nr.1846/2003.

Potrivit prevederilor art.4 din acest act normativ:

*"(1) În situația în care beneficiarul stabilit în străinătate, în vederea obținerii unui produs final, contractează livrări de bunuri și/sau prestări de servicii cu fiecare unitate care concurează la realizarea produsului final, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică de fiecare unitate potrivit prevederilor prezentului articol, în baza art. 143 alin. (1) lit. a), c) și p) din Legea nr. 571/2003.*

*(2) Exportul bunurilor poate fi efectuat de oricare dintre unitățile care au participat la realizarea produsului final, precum și de către un intermediar.*

*(3) Predarea bunurilor între unitățile care concurează la realizarea produsului final se efectuează din dispoziția beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale, pe baza avizului de însoțire a mărfii cu mențiunea "nu se facturează".*

*(4) Unitățile care efectuează livrări de bunuri care sunt încorporate în produsul final, inclusiv ambalajele, justifică scutirea cu următoarele documente:*

*a) contractul încheiat cu beneficiarul extern, din care să rezulte cantitățile de bunuri și unitățile la care se face predarea acestora, precum și termenul pentru justificarea exportului;*

*b) copia de pe declarația vamală de export întocmită de exportator, din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă pentru produsul final, conform reglementărilor vamale în vigoare;*

*c) factura fiscală și factura externă, emise către beneficiarul extern;*

*d) avizul de însoțire a mărfii cu mențiunea "nu se facturează", cu excepția exportatorului."*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, de scutirea de taxa pe valoarea adăugată beneficiază doar persoanele impozabile care demonstrează cu documentele prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art.4 din O.M.F.P. nr.1846/2003 ca marfurile au fost expediate efectiv și anume:

-bunurile au fost expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau alta persoană în contul său

-contractul încheiat cu beneficiarul extern din care să rezulte cantitățile de bunuri și unitățile la care se face predarea acestora precum și termenul pentru justificarea exportului.

-copia declarației vamale de export întocmită de exportator din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă pentru produsul final

-factura fiscală și factura externă emisă către beneficiarul extern

-avizul de însoțire a mărfii cu mențiunea "nu se facturează" cu excepția exportatorului.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de lege.

În timpul controlului și la dosarul contestației, în vederea justificării exportului de bunuri, societatea contestatoare a prezentat următoarele documente:

-Contractul și Actul adițional la Contract care au fost încheiate între SC X în calitate de producător și societatea din Franța în calitate de beneficiar și au ca obiect "Realizarea de către producător a produselor din comenzile primite de societatea din

Franta de la societatea din Italia si livrarea acestora direct la societatea G Botosani, conform termenelor de livrare din aceste comenzi.

La punctul 3 din contract "Livrarea si plata produselor" se specifica:

"Marfa va fi livrata direct in Romania, la societatea G Botosani, impreuna cu un aviz de expeditie cu mentiunea "fara plata".

SC X va emite o factura externa, avand drept cumparator societatea din Franta iar locul de livrare a marfii este societatea din Botosani.

Partile decid ca platile vor fi efectuate de beneficiar ( Franta) in termen de 30 zile de la data expedierii produselor la Botosani.

SC G Botosani urmeaza sa incorporeze aceste produse in produse finale si sa le expedieze societatii din Italia.In momentul exportului, care nu va depasi 360 zile, SC G Botosani va trimite SC X toate declaratiile vamale si actele insotitoare din care sa reiasa ca produsele expediate de SC X au fost exportate."

La pct.4 "Termenul de livrare" se mentioneaza:

"Producatorul se obliga sa expedieze marfa la datele din comenzile primite de la societatea din Franta. ."

La pct.9 "durata contractului" se mentioneaza ca durata contractului este de 3 ani, fiind valabil pe perioada 08.04.2004-08.04.2007.

-copiile facturilor fiscale si facturilor externe emise de SC x catre beneficiarul extern- din Franta

-copiile avizelor de insotire a marfii cu mentiunea "nu se factureaza" emise de SC X catre SC G Botosani.

-copiile facturilor externe si declaratiilor vamale emise de SC G Botosani catre societatea din Italia din care rezulta ca aceasta societate a livrat marfa catre societatea din Italia.

Analizand documentele prezentate in sustinerea cauzei de societate se retin urmatoarele:

Perioada de valabilitate a contractului a fost de 3 ani, cu termen de export al produselor finale de 360 zile, termen in care SC G Botosani trebuia sa transmita documentele justificative catre SC X, astfel la data prezentarii si inregistrarii in contabilitate a documentelor privind realizarea exportului, Contractul nu mai era valabil.

Din contractul si actul aditional de mai sus, rezulta ca beneficiarul extern al produselor livrate de societatea contestatoare este societatea din Franta, marfa fiind facturata catre aceasta societate si totodata achitata de aceasta societate.

Conform contractului, marfa a fost livrata catre societatea din Franta direct in Romania, la SC G Botosani care trebuia sa incorporeze aceste bunuri in produsele finale si sa le expedieze societatii din Italia.

SC G a exportat produsele finite catre societatea din Italia la cererea societatii din Franta, care era proprietarul bunurilor la acea data.

Din documentele de expeditie intocmite de SC G Botosani nu rezulta informatii cu privire la cantitatea si tipul de bunuri provenind de la SC X, incorporate in produsele exportate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca produsele SC X au fost exportate din Romania in conditiile in care acestea au fost puse la dispozitia beneficiarului extern din Franta in Romania, dupa cum se specifica si in contract.

Dupa cum am mentionat si mai sus, la data livrarii spre prelucrare pe baza de aviz , SC X factureaza contravaloare produselor livrate (catarama, chingi, kit-uri) catre societatea din Franta, conform facturilor.

In concluzie, se retine faptul ca, in speta, beneficiarul produselor este societatea din Franta in Romania, bunurile au fost puse la dispozitia acestuia in Romania iar la



momentul exportului societatea din Franta era proprietarul bunurilor, astfel ca SC X nu poate beneficia de scutirea prevazuta de art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada decembrie 2005- martie 2006.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei retin ca SC X a realizat o livrare de bunuri catre societatea din Franta cu locul livrării in Romania potrivit prevederilor art.132 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, operatiunea fiind impozabila in Romania, conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal si taxabila cu cota de 19 % conform art.140 alin.(1) din codul fiscal.

La art.132 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada 2005-2006, se precizeaza:

*"(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 beneficiar sau de un terț;"*

Art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

*"(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;"*

iar potrivit art.140 alin.(1) din Codul fiscal:

*"(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată."*

Societatea contestatoare, in mod eronat a stornat prin Nota Contabila din luna iulie 2010, TVA colectata (4428=4427 in rosu) aferenta facturilor din 2006.

In consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscale deoarece argumentele prezentate de societate nu sunt in masura sa modifice concluziile organelor de inspectie fiscale.

Precizam ca, anterior prin decontul de TVA aferent lunii martie 2007 societatea contestatoare a mai solicitat rambursarea TVA aferenta unor livrari efectuate in perioada septembrie 2005- decembrie 2005, in baza Contractului incheiat intre societatea din Franta si SC X.

Similar, la data livrării bunurilor catre societatea din Franta, SC X a colectat TVA iar ulterior prin decontul de TVA aferent lunii martie 2007 a stornat TVA colectata, solicitand la rambursare aceasta suma.

Prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, suma a fost respinsa la rambursare.

Decizia de impunere a fost insusita de societatea contestatoare prin necontestare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, prin care s-au stabilit suplimentar TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.