



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr./2010 privind soluționarea contestației depusă de S.C. "R" S.R.L.din "B",

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice prin adresa nr.*/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.*/2009, asupra contestației formulată de S.C. "R" S.R.L., cu sediul social în "B".

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2009 emisă de Administrația finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice în baza raportului de inspecție fiscală nr.*/2009, prin care s-a stabilit taxă pe valoare adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de *** lei ca urmare a stabilirii suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei și a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii deciziei de impunere nr.*/2009 și a raportului de inspecție fiscală nr.*/2009, respectiv 27.03.2009, potrivit menționii olografe de pe decizia de impunere mai sus menționată și de data depunerii contestației la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului "B" - Administrația finanțelor publice, respectiv 27.04.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt intrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "R" S.R.L. "B" contestă decizia de impunere nr.*/2009 prin care s-a stabilit taxă pe valoare adăugată de plată suplimentar în sumă de *** lei și accesorii în sumă de *** lei, precizând că în mod eronat s-au stabilit sumele de plată suplimentar, motivând următoarele:**

În ceea ce privește suma de *** lei reprezentând TVA stabilită de plată, aferentă facturii externe nr.***/2005 emisă de către "K", "I", societatea precizează că nu a emis factură fiscală internă aferentă acestei facturi externe, deoarece a emis factura fiscală nr.***/2005 pentru comision în export, întrucât exportul mărfii a fost efectuat de către S.C. "M" S.A., conform DVE nr.***/2005 și DVE nr.***/2005, anexate la contestație.

Referitor la sumele stabilite suplimentar de plată, respectiv suma de *** lei reprezentând TVA aferentă facturii fiscale nr.***/2005, suma de *** lei reprezentând TVA aferentă facturii fiscale nr.***/2006, suma de *** lei reprezentând TVA aferentă facturii fiscale nr.***/2006 și suma de *** lei reprezentând TVA aferentă facturii fiscale nr.***/2006, societatea precizează că facturile menționate au fost emise pentru comision în export, deoarece exportul mărfii a fost efectuat de către S.C. "M" S.A., conform DVE nr.***/2005 și DVE nr.***/2005, pentru care s-a emis factura fiscală nr.***/2005, DVE nr.***/2005, pentru care s-a emis factura fiscală nr.***/2006, DVE nr.***/2005, pentru care s-a emis factura fiscală nr.***/2006 și DVE nr.***/2005, pentru care s-a emis factura fiscală nr.***/2006.

II. Prin raportul de inspecției fiscale nr. */2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.***/2009 contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a municipiului "B", Administrația finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală persoane juridice, au constatat următoarele:**

În vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată, cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare, aferent **lunii aprilie 2008**, pentru care **S.C. "R" S.R.L. "B" a solicitat rambursarea** soldului sumei negative de **T.V.A. în sumă de *** lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu se încadra în prevederile art.156¹ alin.(2) și alin.(6) din Legea nr.571/2003, respectiv că societatea trebuia să depună deconturile de TVA trimestrial în anii 2007-2008, fapt pentru care au întocmit procesul verbal nr.***/2008 și dispoziția de măsuri nr.***/2008, înștiințând totodată societatea prin adresa nr.***/2008 că inspecția fiscală parțială se suspendată începând cu data de ***2008.

Inspecția fiscală parțială a fost reluată în data de ***2008, fiind comunicată societății prin adresa nr.*/2008, urmare a îndeplinirii de către societate a măsurilor dispuse de echipa de control prin dispoziția de măsuri menționată mai sus, societatea solicitând rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei conform **decontului aferent lunii iunie 2008** înregistrat la Administrația finanțelor publice sub nr.*/2008.

Totodată, inspecția fiscală parțială a fost suspendată conform art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicată pe perioada ***2008-***2008, începerea și reluarea suspendării fiind comunicate societății prin adresele nr.*/2008 și nr.*/2008, iar în perioada ***2008-***2008, inspecția fiscală parțială fiind de asemenea suspendată în conformitate cu prevederile art.2 lit.b) din O.M.F.P.nr.708/2006 și comunicată societății prin adresele nr.*/2008 și nr.*/2008.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost *****2004-***2008**, obiectivul acesteia fiind verificarea bazelor de impunere, a realității declarațiilor fiscale și informative, corectitudinii și realității îndeplinirii obligațiilor de către societate, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligației de plată precum și a accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată deductibilă**, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada supusă inspecției fiscale TVA deductibilă înregistrată de societate în jurnalul de cumpărări corespunde cu TVA deductibilă din evidența contabilă și cu rulajul curent al contului 4426, fiind în sumă de *** lei, dar nu corespunde cu sumele declarate prin decontul de TVA, aceasta fiind în sumă de *** lei. Pentru diferența identificată de *** lei, mai mare în balanță față de decont, a fost emisă Dispoziția de măsuri nr.*/2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor de chirie emise de S.C. "Y" S.R.L. pentru imobilul situat în str."M", prezentând în acest sens notificarea nr.*/2007 privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 de la S.C. "Y" S.R.L., începând cu data de 01.01.2007. Echipa de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aplicabil până la 31.12.2006, nu a acceptat la deducere suma de *** lei reprezentând TVA aferentă facturilor de chirie, întrucât furnizorul spațiului de închiriat S.C. "Y" S.R.L. a depus la organele administrativ teritoriale notificarea mai sus menționată după data când aceasta a emis către S.C. "R" S.R.L. facturi cu TVA (perioada 01.04.2004-15.09.2006).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă achiziției prin leasing financiar a ambarcațiunii „AZIMUT 46” cu opționale, cu o lungime de 14,65m și o înălțime de 2,60m cu două motoare INBOARD DIESEL model Caterpillar C-9 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă facturilor de achiziție mobilă-dormitor, această taxă pe valoarea adăugată nefiind acceptată la deducere de către echipa de inspecție fiscală întrucât bunurile achiziționate nu sunt în scopul operațiunilor taxabile, societatea neavând drept de deducere în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată colectată**, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada supusă inspecției fiscale TVA colectată înregistrată de societate în jurnalul de vânzări corespunde cu TVA colectată din evidența contabilă, fiind în sumă de *** lei, iar TVA colectată prin decontul de TVA este în sumă de *** lei, rezultând o diferență de *** lei, mai mare în decont față de bilanț, pentru care a fost emisă Dispoziția de măsuri nr.*/2009 pentru corectarea acesteia, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a sumei de *** lei în contul 4427.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 societatea a achiziționat mărfuri, respectiv țevi, burlane din oțel, cu facturi fiscale, în lei, fără TVA de la S.C. “M” S.A. (fost “P” S.A. “R”) și a facturat, fără TVA, către clienți externi din “I” marfa achiziționată de la S.C. “M” S.A. și comisionul.

Pentru operațiunile astfel derulate, societatea a justificat scutirea de TVA cu următoarele documente:

- contractul de comision nr.*/2001, încheiat cu S.C. “P” S.A. “R”, conform căruia S.C. “R”S.R.L. are calitatea de comisionar, având obligația să negocieze și să încheie contracte cu clienții externi și să urmărească executarea acestora, pentru serviciile efectuate comitentul, respectiv S.C. “P” S.A. “R”, plătind un comision din valoarea mărfii;

- factura de achiziție marfă emisă de S.C. “M” S.A. către S.C. “R”S.R.L.;

- copie de pe declarația vamală de export nr.*/2005, vizată de organul vamal, în care la rubrica exportator este înscrisă S.C. “M” S.A. Pe această declarație exportatorul respectiv S.C. “M” S.A. a completat cu pixul „Exportator: S.C. “R”S.R.L.”;

- factura externă nr.*/2005 emisă către “K”, “I”, cu marfă în sumă de *** USD (*** lei).

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de TVA asupra acestor operațiuni în sumă de *** lei, întrucât au constatat că, din documentele prezentate de societate, din nota explicativă luată administratorului societății în care se precizează că „din declarația vamală din care reiese foarte clar că *“M” S.A. titularizează ca exportator pe S.C. “R”S.R.L. printr-o modificare semnată și ștampilată de reprezentanții legali ai “M” S.A.*” și în conformitate cu prevederile art.128 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.5(1) lit.b) din H.G. nr.44/2004 referitor la art.128 alin.(3) lit.d), coroborat cu prevederile art.129 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale pct.8(3) din H.G. nr.44/2004 referitor la art.129 alin.(2) lit.e) și coroborat cu prevederile art.2 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1846/2003, S.C. “R”S.R.L. nu prezintă documentele necesare justificării scutirii de TVA pentru operațiunile de livrări mărfuri consemnate în facturile fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2005-2006 societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri scutite din comisioanele aferente facturilor nr.***/2005, în sumă de *** lei, nr.***/2006, în sumă de *** lei, nr.***/2006, în sumă de *** lei și nr.***/2006, în sumă de *** lei, prezentând ca documente justificative doar contractul nr.***/2001 și facturile menționate.

Echipele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.2 alin.(4) din O.M.F.P. nr.1846/2003, a procedat la colectarea TVA pentru aceste comisioane în sumă de ***lei, întrucât societatea nu a prezentat documente necesare justificării scutirii de TVA, respectiv copie DVE.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în anii 2006 și 2007 a înregistrat pierderi fiscale, fapt pentru care, în conformitate cu art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.6 alin.(12) din H.G. 1861/2006, au procedat la colectarea TVA aferentă facturilor de protocol în sumă de *** lei.

În urma recalculării taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale **accesorii** în sumă totală de *** lei, respectiv majorări de întârziere până la 15.01.2009 în sumă de *** lei și penalități de întârziere în sumă de *** lei până la data de 31.12.2005.

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

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii externe nr.*/2005, în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele prevăzute de actele normative în vigoare care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 societatea a achiziționat mărfuri, respectiv țevi, burlane din oțel, cu facturi fiscale, în lei, fără TVA de la S.C. "M" S.A. (fost "P" S.A. "R") și a facturat, fără TVA, către clienți externi din "I" marfa achiziționată de la S.C. "M" S.A. și comisionul, justificând scutirea de TVA cu următoarele documente:

- contractul comercial nr.*/2001, încheiat cu S.C. "P" S.A. "R" (S.C. "M" S.A.), conform căruia S.C. "R"S.R.L. are calitatea de comisionar, având obligația să negocieze și să încheie contracte cu clienții externi și să urmărească executarea acestora, pentru serviciile efectuate comitentul S.C. "P" S.A. "R" (S.C. "M" S.A.) plătind contestatoarei un comision stabilit în parte pentru fiecare contract extern;

- factura fiscală de livrare marfă emisă de S.C. "M" S.A. către S.C. "R"S.R.L.;

- copie de pe declarația vamală de export nr.*/2005, vizată de organul vamal, în care la rubrica exportator este înscrisă S.C. "M" S.A. Pe această declarație exportatorul respectiv S.C. "M" S.A. a completat cu pixul „Exportator: S.C. "R"S.R.L.”;

- factura externă nr.*/2005 emisă de S.C. "R"S.R.L. către "K", "I", cu marfă în sumă de *** USD (** lei).

Având în vedere documentele prezentate de societate, menționate mai sus, precum și nota explicativă dată de administratorul societății, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de TVA aferentă acestor operațiuni în sumă de *** lei, întrucât au constatat că S.C. "R"S.R.L. nu prezintă documentele necesare justificării scutirii de TVA pentru operațiunile de livrări mărfuri consemnate în facturile fiscale, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale pct.5(1) lit.b) din H.G. nr.44/2004 referitor la art.128 alin.(3) lit.d), coroborat cu prevederile art.129 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale pct.8(3) din H.G. nr.44/2004 referitor la art.129 alin.(2) lit.e) și coroborat cu prevederile art.2 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1846/2003.

Prin contestația formulată, societatea precizează că nu a emis factură fiscală internă aferentă facturii externe nr.*/2005 emisă către "K", "I", pentru marfa în sumă de * USD (* lei) deoarece a emis factura fiscală nr.*/2005 pentru comision în export, întrucât exportul mărfii a fost efectuat de către S.C. "M" S.A., conform DVE nr.*/2005 și DVE nr.*/2005, anexate la contestație.

În drept, potrivit art.128 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

[...]

d) transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare, atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;”

Potrivit pct.5 alin.(1) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(1) În sensul art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător și revânzător. În funcție de locul unde vânzătorul, cumpărătorul și comisionarul își au stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită, se disting situații precum:

[...]

b) atunci când vânzătorul și comisionarul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, iar cumpărătorul este o persoană stabilită în străinătate - vânzătorul face o livrare de bunuri către comisionar, emite factura fiscală în regim de scutire cu drept de deducere, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, comisionarul, la rândul său, face o livrare de bunuri către cumpărătorul străin, emite factura fiscală, de asemenea în regim de scutire cu drept de deducere, dacă îndeplinește condițiile prevăzute de lege, factura externă și întocmește declarația vamală de export în nume propriu, respectiv la rubrica "exportator" din declarația vamală de export își înscrie numele său;”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate livrări de bunuri efectuate cu plată transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract

de comision la cumpărare sau la vânzare, atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului, iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată comisionarul este considerat cumpărător și revânzător.

În situația în care vânzătorul și comisionarul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, iar cumpărătorul este o persoană stabilită în străinătate, atunci vânzătorul face o livrare de bunuri către comisionar, emite factura fiscală în regim de scutire cu drept de deducere, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, comisionarul, la rândul său, face o livrare de bunuri către cumpărătorul străin, emite factura fiscală, de asemenea în regim de scutire cu drept de deducere, dacă îndeplinește condițiile prevăzute de lege, factura externă și întocmește declarația vamală de export în nume propriu, respectiv la rubrica "exportator" din declarația vamală de export își înscrie numele său.

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

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

Potrivit acestor prevederi legale livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

În aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin.(1) al art.143 din Codul fiscal, legiuitorul, prin introducerea alin.(2) în cadrul aceluiași articol, face trimitere la norme pentru stabilirea documentelor necesare justificării acestei scutiri și după caz, a procedurii și a condițiilor care trebuie îndeplinite. Astfel, potrivit alin.(2):

„(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.”

La data efectuării operațiunilor, actul normativ care completează prevederile art.143 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1846 din 22 decembrie 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.

Potrivit art.2 alin.(1) din Anexa 1 - Instrucțiuni 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 la Ordinul mai sus menționat:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. În situația în care transportul este efectuat cu mijloace proprii sau închiriate, persoana care efectuează serviciul este denumită **transportator. Orice persoană care contractează servicii de transport pe care nu le realizează cu mijloace proprii sau închiriate este denumită în prezentele instrucțiuni **casă de expediție**.”**

Totodată, potrivit prevederilor alin.(4) al art.2 din același act normativ:

„(4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent. Comisionarul, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată, justifică scutirea cu documentele prevăzute la alin. (2), inclusiv în situația în care, potrivit prevederilor contractuale, comisionul este facturat separat comitentului. [...]”

coroborat cu prevederile alin.(2) al aceluiași articol, potrivit cărora:

„(2) Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu:

- a) factura fiscală și factura externă;**
- b) declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.”**

Astfel, potrivit acestor dispoziții legale, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său, respectiv de orice persoană care face transportul, transportator sau casă de expediție.

Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea

adăugată se aplică atât de comisionar, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată și care trebuie să justifice regimul de scutire cu factura fiscală și factura externă și cu declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare, cât și de către comitent.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a documentelor anexate la dosarul cauzei și prezentate de către societate la solicitarea organelor de inspecție fiscală pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii externe nr. ***/2005 emisă de S.C. "R" S.R.L. către "K", "I" se rețin următoarele:

- societatea are încheiat cu S.C. "P" S.A. "R" (care și-a schimbat numele în S.C. "M" S.A.) contractul comercial nr. ***/2001.

Două dintre cele trei obiecte ale contractului prevăd că „P” numește RSG ca reprezentant al acestuia în „I” pentru promovarea, vânzarea și desfășurarea intereselor de afaceri ale „P”-ului în „I” pentru realizarea următoarelor proiecte/produse: livrarea de țevi fără sudură din oțel carbon, oțeluri aliate (conducte, burlane, tubing etc.) și alte produse tubulare furnizate de „P” și că „P” împuternicește RSG ca în numele și în contul său să prospecteze piața, să negocieze și să încheie contracte cu clienții externi, să urmărească executarea acestora, să efectueze orice fapte și acte juridice care cad în atribuțiile sale, în calitate de comisionar.”

- societatea a achiziționat de la S.C. "M" S.A. cu facturile fiscale seria *** nr. ***/2005, în valoare de *** lei reprezentând echivalentul a *** USD și seria *** nr. ***/2005, în valoare de *** lei reprezentând echivalentul a *** USD, țevi din oțel fără sudură laminate la cald sau la rece, respectiv *** ml (***) și *** ml (***) kg).

Facturile fiscale sunt emise de S.C. "M" S.A. în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată, fiind înscrise numărul declarațiilor vamale de export I***/2005, respectiv I***/2005, numărul facturii externe ***/2005, respectiv ***/2005, condiția de livrare FOB și nava "S".

- declarațiile vamale de export nr. I***/2005 și nr. I***/2005, care au fost înscrise în facturile fiscale emise de S.C. "M" S.A. menționate mai sus, au înscrisă condiția de livrare FOB Constanța, identitatea mijlocului de transport activ care trece frontiera „S”, valoarea total facturată *** USD, respectiv *** USD și cantitatea *** bucăți (***) m, (***) kg), respectiv *** bucăți (***) m, (***) kg), iar la caseta 2: Expeditor/Exportator este înscrisă societatea "M" S.A.

Pe declarațiile vamale de export este înscrisă de mână mențiunea *Exportator: „R”,* certificată de S.C. "M" S.A. prin ștampilare.

- factura externă nr.***/2005 este emisă de S.C. "R"S.R.L., în calitate de vânzător, către „K” "I", în calitate de cumpărător, în valoare de *** USD, pentru cantitatea de *** bucăți (*** m, *** to) țevi fără sudură.

Factura externă nr.***/2005 este însoțită de scrisoarea de remitere către Banca Comercială Română, certificatul de origine al mărfii (copie ilizibilă), conosament (Ocean Bill of Lading) în care la rubrica exportator (Shipper) este înscrisă societatea "R"S.R.L.-"B", România, factura externă (Commercial invoice) nr.***/2005 emisă de S.C. "M" S.A., în calitate de vânzător și de producător către S.C. "R"Ltd-"B", România, în calitate de cumpărător, pentru țevi din oțel fără sudură (seamless steel pipes), având aceeași valoare, cantitate și greutate cu cele înscrise în declarațiile vamale de export nr.I***/2005 și nr.I***/2005.

Astfel, din analiza facturilor fiscale și a facturilor externe menționate mai sus, se reține că S.C. "M" S.A. vinde cantitatea de *** bucăți (*** m, *** to) țevi din oțel fără sudură societății "R"S.R.L.-"B", România, care la rândul ei o vinde cumpărătorului „K” "I", S.C. "R"S.R.L. acționând, potrivit acestor operațiuni derulate, ca un cumpărător și revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Însă, având în vedere prevederile legale citate, pentru a beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrării la extern a mărfii achiziționate de la S.C. "M" S.A., societatea, în calitate de vânzător-exportator, **trebuie să justifice regimul de scutire cu factura fiscală și factura externă și cu declarația vamală de export în nume propriu din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă** conform reglementărilor vamale în vigoare, și nu doar cu factura externă nr.***/2005 și cu documentele însoțitoare menționate mai sus.

Declarațiile vamale de export nr.I***/2005 și nr.I***/2005, prezentate de societate în justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii externe emise, nu pot fi reținute ca documente justificative valabile întrucât, din analiza acestora rezultă că exportul **a fost realizat în nume propriu de către S.C. "M" S.A.**

Simpla înscriere de mână, pe declarațiile vamale de export, a mențiunii *Exportator: „R”*, chiar dacă este certificată de S.C. "M" S.A. prin ștampilare, nu este de natură să modifice titularul operațiunii de export, aceasta realizându-se numai printr-o cerere de rectificare sau de invalidare a declarației cu tipărirea sau emiterea unei noi declarații.

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei precizările societății din Nota explicativă-anexa 2 la întrebările organelor de inspecție fiscală, din ***2008, potrivit cărora „[...] *nu numai din declarația vamală din*

care reiese foarte clar că **“M” titularizează ca Exportator pe S.C. “R”S.R.L. printr-o modificare semnată și ștampilată de reprezentanții legali ai “M”**. Din toate documentele atașate aferente acestui export întărește că exportatorul este S.C. “R”S.R.L. (declarația vamală DVE/***, Commercial Invoice nr.*/2005, Commercial Invoice/PO no. */2005, factura fiscală din 5.10.2005 emisă de „M” către “R”S.R.L., scrisoare de remitere către B.C.R. nr.*/2005, certificat de origine nr.**, Ocean Bill of Lading nr.** din care reiese că Shipper (încărcătorul/Exportatorul) este “R”S.R.L. și factura fiscală emisă de S.C. “R”S.R.L. pentru „M” ca penalități întârziere încărcare marfă.”

Mai mult, din lista declarațiilor vamale de export existente în baza de date a Autorității Naționale a Vămiror efectuate de S.C. “R”S.R.L. în perioada 01.04.2004-30.06.2008, transmisă cu adresa nr.*/2008 de Direcția de tehnologia informației, comunicații și statistică vamală și înregistrată la Administrația finanțelor publice sub nr.*/2008, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că în data de 02.10.2005 și 30.09.2005, S.C. “R”S.R.L. nu a efectuat niciun export.

Totodată, se reține că, prin contestația formulată, societatea precizează că „[...] **nu a emis factură fiscală internă aferentă facturii externe nr.*/2005 emisă către “K”, “I”, cu marfă în sumă de *** USD (***) lei) deoarece a emis factura fiscală nr.*/2005 pentru comision în export, deoarece exportul mărfii a fost efectuat de către S.C. “M” S.A., conform DVE nr.*/2005 și DVE nr.*/2005, pe care le anexăm prezentei contestații.**”, afirmație care este în contradicție cu cele precizate prin Nota explicativă-anexa 2 la întrebările organelor de inspecție fiscală, din **2008.

Astfel, din analiza declarațiilor vamale de export DVE nr.*/2005 și DVE nr.*/2005 și a facturilor externe (Commercial invoice) nr.*/2005 și */2005, pe care societatea le anexează în copie la contestație, se reține că **pe declarațiile vamale de export nu mai este înscrisă de mână mențiunea Exportator: „R”, iar facturile externe sunt emise de S.C. “M” S.A., în calitate de vânzător și producător către „K”, “I”, în calitate de cumpărător.**

Totodată, se reține că pe aceste facturi externe este amprenta ștampilei de vamă, având același număr cu amprenta ștampilei de la *Liber de vamă*, respectiv *Control documentar* din declarațiile vamale de export, aspect ce confirmă faptul că aceste facturi externe sunt cele în baza cărora s-au efectuat exporturile.

Mai mult, acest argument al societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât emiterea facturii fiscale

nr.*/2005 pentru comision în export nu îi schimbă calitatea de cumpărător și revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, deoarece primirea facturilor fiscale seria * nr.*/2005 și seria* nr.*/2005 emise de vânzătorul S.C. "M" S.A. către cumpărătorul S.C. "R"S.R.L. și emiterea de către S.C. "R"S.R.L., în calitate de vânzător, a facturii externe nr.*/2005 către "K", "I", transformă societatea în cumpărător și revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de * lei aferentă facturii externe nr.*/2005, întrucât societatea nu a prezentat documentele prevăzute de actele normative în vigoare pentru justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată, respectiv factura fiscală și declarația vamală de export în nume propriu din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă, fapt pentru care, în baza prevederilor art.128 alin.(3) lit.d),art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.5 alin.(1) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 și cu prevederile art.2 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1846 din 22 decembrie 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, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei.**

2) Referitor la suma de * lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care temeiul legal invocat de către organele de inspecție fiscală nu este aplicabil speței, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultând o altă situație de fapt.

În fapt, în anii 2005-2006 societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri scutite de taxă pe valoarea adăugată din „comision export” aferente facturilor nr.*/2005, în sumă de * lei, nr.*/2006, în sumă de * lei, nr.*/2006, în sumă de * lei și nr.*/2006, în sumă de * lei.

Întrucât, pentru aceste operațiuni, societatea a prezentat ca documente justificative doar contractul nr.*/2001 și facturile menționate,

fără să prezinte copie după DVE, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA pentru aceste comisioane în sumă de *** lei, în conformitate cu prevederile art.2 alin.(4) din O.M.F.P. nr.1846/2003.

Prin contestația formulată societatea susține că a emis facturile în cauză pentru comision în export, exportul mărfii fiind efectuat de către S.C. "M" S.A., conform declarațiilor vamale de export pe care le anexează în copie.

În drept, art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează scutirile de taxă pe valoarea adăugată pentru **exporturi** sau **alte operațiuni similare** și pentru transportul internațional. Potrivit prevederilor alin.(1) lit.p), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

[...]

*p) **prestările de servicii efectuate de intermediari care acționează în numele sau în contul unei alte persoane, atunci când intervin în operațiuni prevăzute de prezentul articol.***

Potrivit acestor prevederi legale prestările de servicii aferente operațiunilor de export sau altor operațiuni similare, precum și pentru transportul internațional, efectuate de intermediari care acționează în numele sau în contul altei persoane sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

În aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin.(1) al art.143 din Codul fiscal, legiuitorul, prin introducerea alin.(2) în cadrul aceluiași articol, face trimitere la norme pentru stabilirea documentelor justificative necesare acestei scutirii și după caz, a procedurii și a condițiilor care trebuie îndeplinite. Astfel, potrivit alin.(2):

*„(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.***”

La data efectuării operațiunilor, actul normativ care explicitează prevederile art.143 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1846 din 22 decembrie 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.

Potrivit art.6 alin.(1) din Anexa 1 - Instrucțiuni 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 la Ordinul mai sus menționat:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. c) și p) din Legea nr. 571/2003, prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive, precum și prestările de servicii efectuate de intermediari în astfel de operațiuni.”

iar potrivit alin.(9) al aceluiași articol menționat mai sus:

„(9) Pentru serviciile de intermediere a unor operațiuni de export realizate de comisionari, atunci când aceștia acționează în numele și în contul comitentului, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică cu:

- a) contractul încheiat cu comitentul, care este fie exportatorul, fie beneficiarul din străinătate;**
- b) factura fiscală și, după caz, factura externă;**
- c) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă.”**

Astfel, potrivit acestor dispoziții legale, comisionarii, care acționează în numele și în contul comitentului pentru servicii de intermediere aferente operațiunilor de export, trebuie să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru serviciile astfel prestate cu contractul încheiat cu comitentul-exportator, factura fiscală și copie după declarația vamală de export având acordat liberul de vamă.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă totală de *** lei pentru comisioanele aferente facturilor nr.*/2005, nr.*/2006, nr.*/2006 și nr.*/2006, întrucât societatea a prezentat ca documente justificative pentru scutirea de TVA doar contractul nr.*/2001 și facturile menționate, fără să prezinte copie după declarațiile vamale de export, făcând în acest sens aplicațiunea prevederilor art.2 alin.(4) din O.M.F.P. nr.1846/2003, respectiv pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu dar în contul comitentului din țară, scutirea de TVA se aplică atât

de comisionar cât și de comitent, iar **comisionarul care este și exportatorul bunurilor** justifică scutirea cu factura fiscală, factura externă și declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă.

Se reține, de asemenea, că societatea, prin contestația formulată, precizează că a emis facturile în cauză pentru comision în export, exportul mărfii fiind efectuat de către S.C. "M" S.A. În susținerea celor precizate, societatea anexează copii după:

- declarația vamală de export DVE nr.***/2005 cu factura externă nr.***/2005 și DVE nr.***/2005 cu factura externă nr.***/2005, care au stat la baza emiterii facturii fiscale nr.***/2005 pentru comision în export;

- declarația vamală de export DVE nr.***/2005 cu factura externă nr.***/2005, care a stat la baza emiterii facturii fiscale nr.***/2006 pentru comision în export;

- declarația vamală de export DVE nr.***/2005 cu factura externă nr.***/2005, care a stat la baza emiterii facturii fiscale nr.***/2006 pentru comision în export;

- declarația vamală de export DVE nr.***/2005 cu factura externă nr.***/2005, care a stat la baza emiterii facturii fiscale nr.***/2006 pentru comision în export.

Totodată, din analiza contractului comercial nr.***/2001, prezentat organelor de inspecție fiscală și anexat la dosarul cauzei, se reține că, potrivit lit.B, cap.I *Obiectul contractului*, S.C. "M" S.A. (fostă S.C. „P” S.A. "R") „împuternicește RSG (S.C. "R" S.R.L. – s.n.) ca, în numele și în contul său, să prospecteze piața, să negocieze și să încheie contracte cu clienții externi, să urmărească executarea acestora, să efectueze orice fapte și acte juridice care cad în atribuțiile sale, în calitate de comisionar.”, iar potrivit cap.III *Reglementarea raporturilor dintre Părți pentru situația prevăzută la Cap.I lit.B, pct.1.1*, „P” împuternicește RSG să efectueze activitățile prevăzute la cap.I, lit.B, pe bază de comision.”

Potrivit pct.1.5. cap.III din contractul mai sus menționat „RSG va presta serviciile necesare privind derularea contractului extern, va întocmi documentele necesare pentru transport pe parcurs extern, va efectua toate operațiile ce decurg din executarea contractului extern în funcție de condiția de livrare.”

Astfel, din analiza documentelor menționate mai sus, respectiv a facturilor externe și a declarațiilor vamale de export, se reține că societatea "M" S.A. este producătoare mărfii exportate și că operațiunile de export au

fost efectuate de către aceasta în nume propriu. Totodată, se reține că, în situația în care, pentru serviciile de intermediere a operațiunilor de export, respectiv pentru prestarea serviciilor necesare derulării contractului extern, în conformitate cu clauzele contractului comercial nr.*/2001, S.C. "R"S.R.L. acționează în calitate de comisionar în numele și în contul comitentului S.C. "M" S.A., aceasta va factura comisionul care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat, iar potrivit prevederilor legale menționate, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică cu contractul încheiat cu comitentul-exportator, factura fiscală și copie după declarația vamală de export având acordat liberul de vamă.

Totuși, având în vedere că S.C. "R"S.R.L. nu depune în susținerea cauzei niciun alt document în baza căruia să se poată identifica care sunt serviciile de intermediere prestate aferente exporturilor în cauză, pentru care a emis facturile de „*comision export*”, respectiv contracte/comenzi externe încheiate cu partenerii externi în baza cărora S.C. "M" S.A. a efectuat exporturile de marfă, documente de transport, contracte/comenzi de transport în funcție de condiția de livrare, *situațiile financiare anexate* facturilor emise, așa cum se reține din mențiunile din facturile în cauză sau orice alt document specific necesar în asigurarea executării contractului de export, nu se poate stabili cu certitudine o legătură între exporturile efectuate în nume propriu de către S.C. "M" S.A. și comisioanele facturate de contestatoare aferente facturilor emise, care fac obiectul prezentei cauze.

Totodată, având în vedere că, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ***** lei** pentru comisioanele aferente facturilor nr.*/2005, nr.*/2006, nr.*/2006 și nr.*/2006, făcând în acest sens aplicațiunea prevederilor **art.2 alin.(4) din O.M.F.P. nr.1846/2003**, urmare a faptului că până la momentul finalizării inspecției fiscale materializată prin încheierea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere, societatea nu a prezentat alte documente decât contractul comercial nr.*/2001 și facturile menționate, rezultă că acestea nu au putut analiza operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, fapt pentru care nu au luat în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și s-au raportat astfel doar la o parte din temeiurile de drept existente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, a realității faptelor care generează raporturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, trebuie să administreze orice mijloc de probă ținând cont de forța lor probantă recunoscută de lege, în cazul în speță, trebuie să țină cont de noile documente, respectiv copii după declarațiile vamale de export DVE nr.*/2005 cu factura externă nr.*/2005, DVE nr.*/2005 cu factura externă nr.*/2005 și DVE nr.*/2005 cu factura

externă nr.*/2005, depuse de către societate în susținerea cauzei, care relevă o altă situație de fapt decât cea analizată și stabilită inițial de către aceștia.

Astfel, chiar dacă prin adresa nr.*/2009, organele de inspecție fiscală precizează că „referitor la copiile de pe DVE-uri și de pe facturile externe emise de S.C. “M” S.A., din care reiese faptul că exportul a fost realizat de S.C. “M” S.A., iar S.C. “R”S.R.L. a facturat comision pentru exporturile respective, [...] nu există elemente care să facă legătura între aceste exporturi și comisioanele facturate de S.C. “R”S.R.L. (cantități, prețuri de livrare, număr DVE pe factura de comision, comision etc.)” , totuși, în stabilirea naturii operațiunilor realizate de către contestatoare, respectiv încadrarea acestora în categoria operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată aferente exporturilor, organele de inspecție fiscală, trebuie să analizeze, pe lângă documentele prevăzute de actele normative privind justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, toate documentele care au stau la baza emiterii facturilor de „comision export”, pentru a putea stabili dacă există elemente în baza cărora să se poată face legătura între exporturile efectuate în nume propriu de către S.C. “M” S.A. și comisioanele facturate de contestatoare, dacă aceste comisioane au fost facturate în baza contractului nr.*/2006 prezentat, dacă sunt sau nu aferente exporturilor pentru care societatea a depus declarații vamale de export menționate mai sus, dacă acesta a prestat alte servicii taxabile din punct de vedere al TVA față de cele prevăzute în contract.

Totodată, nu poate fi reținută precizarea organelor de inspecție fiscală, din adresă menționată mai sus, potrivit căreia „Având în vedere ca art.143 alin.(2) din Codul fiscal stabilește în mod expres documentele necesare pentru a justifica scutirea de TVA pentru operațiunile prevăzute la alin.(1), precum și faptul că în O.M.F.P. 1846/2003 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, **nu se menționează scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru exportul în numele și în contul comitentului, rezultă că pentru facturarea comisioanelor aferente exporturilor, către clienți interni se aplică regimul normal de taxare de 19% prevăzut la art.140 alin.(1) din Codul fiscal.**”, întrucât așa cum se reține din dispozițiile legale citate mai sus, comisionarii, care acționează în numele și în contul comitentului pentru servicii de intermediere aferente operațiunilor de export, trebuie să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru serviciile astfel

prestate cu contractul încheiat cu comitentul-exportator, factura fiscală și copie după declarația vamală de export cu liberul de vamă acordat.

Mai mult, potrivit prevederilor art.129 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, **prestările de servicii cuprind operațiuni** cum sunt:

„e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

Totodată, potrivit prevederilor pct.8 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.129 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

„(2) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de comisionari care acționează în numele și în contul comitentului atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme metodologice, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care comisionarul intermediază livrări de bunuri, în funcție de locul unde vânzătorul, cumpărătorul și comisionarul își au stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită, se disting situații precum:

[...]

b) atunci când vânzătorul și comisionarul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, iar cumpărătorul este persoană stabilită în străinătate, vânzătorul emite factura fiscală pentru livrarea de bunuri către cumpărător, în regim de scutire cu drept de deducere, dacă îndeplinește condițiile prevăzute de lege, este înscris în declarația vamală de export la rubrica "exportator", iar comisionarul, care face prestarea de serviciu, emite factura fiscală pentru comisionul său către persoana care l-a mandatat, respectiv cumpărătorul sau vânzătorul, de asemenea în regim de scutire cu drept de deducere, dacă îndeplinește condițiile prevăzute de lege;”

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial** actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

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

se va **desființa parțial decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2009 emisă de Administrația finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sumă de **lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de către S.C. “R”S.R.L. în baza cărora au fost emise facturile de „comision export” nr.*/2005, nr.*/2006, nr.*/2006 și nr.*/2006, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele și documentele depuse de către contestatoare în susținerea cauzei, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

3) Referitor la suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care societatea nu-și argumentează contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, societatea a dedus în perioada 01.04.2004-15.09.2006 taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor de chirie emise de S.C. “Y” S.R.L. pentru imobilul situat în str.”M”.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, în conformitate cu prevederile pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal, suma de **lei** reprezentând TVA aferentă facturilor de chirie din perioada 01.04.2004-15.09.2006, întrucât furnizorul spațiului de închiriat S.C. “Y” S.R.L. a depus la organele administrativ

teritoriale notificarea nr.***/2007 privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 începând cu data de 01.01.2007, respectiv după data când aceasta a emis către S.C. "R" S.R.L. facturi cu TVA, situație prezentată la anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală nr.***/2009.

De asemenea, societatea a dedus în perioada noiembrie 2007-mai 2008, taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă achiziției prin leasing financiar a ambarcațiunii „AZIMUT 46” cu opționale, cu o lungime de 14,65m și o înălțime de 2,60m cu două motoare INBOARD DIESEL model Caterpillar C-9, situație prezentată la anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală nr.***/2009 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă facturilor de achiziție mobilă-dormitor.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei și în sumă de *** lei, întrucât au constatat că bunurile achiziționate de către societate nu sunt în scopul operațiunilor sale taxabile, aceasta neavând drept de deducere, în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, întrucât societatea în anii 2006 și 2007 a înregistrat pierderi fiscale, organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.6 alin.(12) din H.G. 1861/2006, au procedat la colectarea TVA aferentă facturilor de protocol în sumă de *** lei.

Contestatoarea se îndreaptă cu contestație și împotriva sumei de *** lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, **fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere.**

În drept, potrivit art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ;”

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, care precizează:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

Întrucât societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste această sumă, **se va respinge contestația societății ca nemotivată pentru suma de *** lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste diferențe .

4) Referitor la accesorii în sumă de * lei**, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, ca urmare a stabilirii suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei și a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și ca nemotivată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, urmează a se **respinge și pentru suma de *** lei, cu titlu de accesorii**, iar în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei pentru care urmează a se desființa parțial decizia de impunere nr.5/19.01.2008, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, se va **desființa decizia de impunere și pentru suma de *** lei cu titlu de accesorii**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.128 alin.(3) lit.d), art.129 alin.(2) lit.e), art.143 alin.(1) lit.a) și lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.5 alin.(1) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 și cu pct.8 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.129 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu prevederile art.2 alin.(1), alin.(2) și alin.(4), art.6 alin.(1) și alin.(9) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1846 din 22 decembrie 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, și cu prevederile art.216 alin.(3), art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare și cu cele ale pct.12.1 lit.b), pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.*/2009 emisă de Administrația finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice pentru suma de *** lei reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de * lei;**

- accesorii în sumă de *** lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. “R”S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr.*/2009 emisă de Administrația finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice pentru suma de *** lei reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de * lei, ca urmare a stabilirii suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei și a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei;**

- accesorii în sumă de *** lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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