

CURTEA DE APEL TIMISOARA  
DOSAR NR.....

DECIZIA CIVILA NR. 540/13.06.2007  
DECIZIA DGFP TIMIS NR. 146/ 2006 SI 150/2006

Prin sentinta civilă nr....2007 pronunțată în dosar nr..../2006 Tribunalul Timis a admis acțiunea reclamantei SC R H împotriva pârâtei D.G.F.P. Timis și a anulat în totalitate decizia nr. 427/150/16.08.2006, emisă de D.G.F.P. Timis, privind soluționarea contestației formulate de reclamantă în procedură prealabilă administrativă, anularea în parte a deciziei de impunere nr.... emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală Timisoara, a raportului de inspecție fiscală înregistrată sub nr...., încheiat la data de ... doar cu privire la TVA colectată, anularea în tot a deciziei nr.420/146/10.08.2006 emisă de D.G.F.P. Timis, privind soluționarea contestației formulate de reclamantă în procedura prealabilă administrativă, anularea deciziei de impunere nr..... emisă de A.N.A.F., precum și anularea raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr.... încheiat la data de ....

În motivare s-a reținut că prin decizia de impunere a fost obligată la sume de .... ; reclamanta a contestat măsurile stabilite numai cu privire la TVA colectată.

Prin deciziile nr. 420/146/2006 și decizia nr. 427/150/2006 parată DGFP Timis a respins ca neîntemeiate contestațiile privind TVA, sens în care reclamanta a introdus acțiune în contencios administrativ.

Proba pertinentă și absolut necesară raportată la obiectul dedus judecării și deci care a stat la baza soluționării cauzei a fost expertiza judiciară financiar contabilă.

Din analiza actelor prezentate de părți, expertul a reținut în esență, în fapt, în baza contractului nr....754/01.09.2006 și a Autorizației de perfecționare activă, reclamanta a efectuat exportul marfii către SC H Ungaria, fapt dovedit de declarațiile vamale ce atestă liberul de vamă, cât și de facturile externe, întrunind condițiile de scutire a TVA prevăzute specia I prin OMF nr. 1846/2003. În perioada 01.12 -2003 s-a înregistrat în contabilitatea societății pe baza facturilor externe, a declarațiilor vamale și a facturilor fiscale exportul de bunuri realizat în sistem lohn. Înregistrările contabile s-au consemnat în jumale de vânzări la finele fiecărei luni pentru exportul din luna respectivă. Documentele justificative întocmite pentru aceste operațiuni sunt cele prevăzute de Legea contabilității.

Locul livrării bunurilor exportate de SC R era în localitatea B din Ungaria, conform înscrisului la pct.3 din scrisorile de transport internațional. Contravaloarea bunurilor exportate s-a înregistrat în evidența contabilă la „venituri”, la cursul de schimb înscris în declarația vamală, respectiv pentru perioada iunie - noiembrie 2005 în sumă totală de .... lei și pentru perioada martie 2004 - mai 2005 în sumă de ...

Din punct de vedere al tinerii evidentei contabile în conformitate cu Legea nr.82/1991 republicată, înregistrările contabile s-au făcut cronologic, respectiv la momentul efectuării -exporturilor, iar documentele contabile care au stat la baza operațiunilor patrimoniale au calitatea de documente justificative. În art.62 alin.2 din HG 44/2004 actualizată se prevede faptul că: „pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, pentru care locul livrării, respectiv locul prestării nu este considerat a fi în România, efectuate de persoanele impozabile din România înregistrate ca plătitori de TVA către beneficiari persoane impozabile stabilite în străinătate, nu este obligatorie emiterea de facturi fiscale. Acestea se înregistrează în jurnalele de livrări pe bază de facturi externe”.

Conform concluziilor raportului de expertiză judiciară specialitatea financiarcontabilă, în baza prevederilor legale, Codul fiscal si Normele de aplicare a acestuia, cât si a Legii contabilității, în contabilitatea SC R s-au evidentiat corect operatiunile patrimoniale privitoare la exportul bunurilor produse în sistem lohn, către beneficiarul H Ungaria si realizate în baza Autorizatiei de perfecționare activă nr.51/2004, astfel că societatea beneficiază de aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere intrunind conditiile prevazute prin OMF nr. 1846/2003, societatea reclamanta nu poate dreptul de aplicare a regimului de scutire cu drept de deducere a TVA pentru operatiunile de export al bunurilor produse în sistem Lohn, către beneficiarul SC H Ungaria.

Pârâta D.G.F.P. Timiș a formulat obiecțiuni la raportul de expertiză, iar prin răspunsul la aceste obiecțiuni, expertul contabil si-a menținut concluziile prezentate în esență supra în considerentele de față, punctând faptul că în contabilitatea societății s-a evidențiat corect exportul de bunuri realizat în sistem lohn în jumalul de vânzări. A concluzionat arătând că în conformitate cu prevederile Ordinului nr.1846/22.12.2003, SC R SRL, în baza Autorizației de perfecționare activă nr.... cât și a.,Contractului de prelucrare în lohn nr...., a realizat operațiuni de export direct în Ungaria cu bunuri importate din Ungaria în regim vamal suspensiv asupra cărora a prestat servicii constând în manoperă. Pentru a beneficia de prevederile art.143 din Legea nr.571/2003 respectiv de scutirea de TVA cu drept de deducere, a justificat scutirea de taxă cu documentele prevăzute prin Ordinul 1846/2003 art.5 (3), respectiv: - contract cu beneficiarul din străinătate, autorizația de perfecționare activă, facturi fiscale înregistrate în jumalul de vânzări, depuse în anexa la raportul de expertiză și facturi exteme, declarații vamale de export.

Față de cele prezentate, se constată că în mod neîntemeiat i s-au emis reclamantei actele administrativ-fiscale atacate în cauzele conexe de față.

În cauză a declarat recurs pârâta D.G.F.P. Timiș, solicitând modificarea sentinței și respingerea acțiunii ca nefondată.

În motivare recurenta critica prima instanța pentru ca a reținut ca reclamanta nu poate pierde dreptul de aplicare a regimului de scutire cu drept de deducere a TVA pentru operatiunile de export al bunurilor în sistem de lohn către-beneficiarul din Ungaria.

Afirmațiile instanței de fond sunt neîntemeiate și nelegale, pentru că, deși se face referire într-un mod tangențial la faptul că DGFP Timiș a formulat obiecțiuni la raportul de expertiză contabilă judiciară, instanța de fond nu analizează aspectele invocate de instituție, ci preia în totalitate punctul de vedere nelegal exprimat de expert în proba depusă la dosar, situație în care este îndreptățită să combată sustinerile instantei.

Ca urmare a controlului efectuat de inspectorii de specialitate din cadrul DGFP Timiș la sediul SC R , s-a constatat că petenta nu emite facturi fiscale pentru bunurile și serviciile exportate nefiind astfel îndeplinite condițiile prevăzute de art.2 alin.2 lit.a și art.5 alin.3 lit.c din OMFP 1846/2003 astfel ca, așa cum reiese din decizia nr.427/150/16.08.2006 s-a calculat pentru perioada 01.12.2003 -30.11.2005 TVA colectată în sumă de .... lei plus accesoriile aferente TVA în cuantum de ... lei așa cum reiese din decizia 420/146/10.08.2006.

Potrivit prevederilor art.62 alin.2 din HG br.44/2004 actualizată „pentru lucrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art.133 alin.2 lit.a, c și d din Codul fiscal, pentru care locul livrării, respectiv locul prestării, nu este considerat a fi în România, efectuate de persoanele impozabile din România înregistrate ca plătitori de TVA către beneficiari persoane impozabile stabilite în străinătate, nu este obligatorie emiterea de facturi fiscale. Acestea se înregistrează jurnalele de livrări pe baza facturilor exteme emise”.

Pornind de la prevederile legale menționate, a căror analiză și interpretare nu a fost efectuată în mod întemeiat de instanța de fond, că în mod greșit se invocă acest text legal si de asemenea fără nici o bază legala Tribunalul Timiș a luat în considerare argumentele

expertului, câtă vreme în speță nu este vorba despre un mod de calcul a unei sume de pe care societatea o datorează la bugetul de stat, ci de simpla interpretare a art.62 alin.2 din HG nr. 441/2004, din care rezultă în mod cert că SC Richard Halm SRL nu îndeplinește condițiile pentru a beneficia de dreptul de aplicare a regimului de scutire cu drept de deducere a TVA prevăzute de OMFP nr.1846/2003, având obligația de a emite facturi fiscale pentru operațiunile efectuate.

În ce privește prima condiție prevăzută de actul normativ invocat pentru ca societatea să beneficieze de aplicarea regimului de scutire de deducere a TVA respectiv „locul livrării bunurilor să nu fie în România”, trebuie menționat că aceasta nu este îndeplinită de societatea intimată deoarece în speță locul livrării bunurilor din punct de vedere al TVA este considerat a fi în România, iar în momentul în care începe expedierea sau transportul, art.132 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în cazul de față, care stipulează că, 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 fumizor, de beneficiar sau de un tert.

În ceea ce privește cea de-a doua condiție prevăzută de art.62 alin.2 din HG nr.44/2004 potrivit căreia „locul prestării serviciilor să nu fie în țară”, se precizează că neîndeplinirea acesteia rezultă din însăși afirmațiile intimății făcute în cererea de chemare în judecată prin care se arată că „materialele încorporate în produsele destinate exportului au fost importate în regim vamal suspensiv din Ungaria, în România prestându-se servicii constând exclusiv în manoperă, urmate de exportarea acestor bunuri în Ungaria unde s-au asamblat în produsul final”.

Prin urmare, intimata reclamantă nu îndeplinește nici una din cele două condiții obligatorii prevăzute de art: 62 alin. 2 sens în care este nelegal că Tribunalul Timiș să se prevaleze în motivare de textul legal enunțat anterior și să preia argumentele din proba efectuată în dosar, procedând la anularea într-un mod facil și fără temei juridic a deciziilor emise în procedură prealabilă de către Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul DGFP Timiș, conchide recurenta.

Examinand recursul în raport cu motivele invocate și cu cele din oficiu prevăzute de art.304 Cod procedură civilă, se constată că este fondat și se admite, se modifică sentința și respinge ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta SC R , împotriva părâtei DGFP Tsmiș, pentru că:

Prin actele impunere fiscală atacate, părâta DGFP Timiș a obligat reclamanta la plata unei TVA colectată, cu accesorii, constatate prin două decizii de impunere cu nr.270 și nr.278 ambele din data de 1.VL2006, reținându-se prin raportul de inspecție fiscală din data de 31.V.2006, că reclamanta nu a emis facturi fiscale pentru bunurile și serviciile exportate, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.2 alin.2 lit.a și art.5 alin.3 lit.c din OMFP nr.1846/2003 și drept urmare s-a apreciat că prin neemiterea facturilor fiscale nu a fost justificat regimul de scutire prevăzut de acest ordin emis în temeiul art.143 alin.2 din Codul fiscal, stabilindu-se în consecință TVA colectat din litigiu, cu accesorii.

Potrivit probelor dosarului, în perioada verificată, 1.XI.2003 -30.XI.2005, reclamanta a efectuat exporturi în sistem lohn de bunuri realizate în calitate de titulară a autorizației de perfecționare activă nr.57/2004 către beneficiarul extern H Ungaria.

În acțiune și în contestația în procedură prealabilă, reclamanta a susținut că nu datorează impunerea, în temeiul art.62 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare

a Codului fiscal, care prevăd că „pentru livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art.132 și art.133 alin.2 lit.a, c și d, din Codul fiscal, pentru care locul livrării, respectiv locul prestării, nu este considerat a fi în România, efectuate de persoane impozabile din România înregistrate ca plătitori de TVA, către beneficiari persoane impozabile stabilite în străinătate, nu este obligatorie emiterea de facturi fiscale, că acestea se înregistrează în jurnalele de livrări pe baza facturilor externe emise”.

Privitor la noțiunea de „locul livrării de bunuri și a prestărilor de servicii, art.132 alin.1 lit.b din Codul fiscal prevede că se considera a fi locul livrării de bunuri, locul unde se efectuează instalarea sau montajul, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau montaj, indiferent dacă punerea în funcțiune este efectuată de către furnizor sau de altă persoană în contul său, iar art. 133 alin.1 din cod dispune că locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

2). Prin excepție de la alin.1, pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi; a). locul unde bunul imobil este situat, pentru prestările de servicii efectuate în legătură directă cu un bun imobil, inclusiv prestațiile agențiilor imobiliare și de expertiza, ca și prestările privind pregătirea sau coordonarea executării lucrărilor imobiliare, cum ar fi, prestațiile furnizate de arhitecți și serviciile de supervizare; b).locul unde se efectuează transportul, în funcție de distanțele parcurse, în cazul transportului de bunuri și de persoane; c). sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii: 1. închirierea de bunuri mobile corporale; 2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale; 3. Transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și al altor drepturi similare; 4. serviciile de publicitate și marketing; 5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare; 6. prelucrarea de date și furnizarea de informații; 7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de șeifuri; 8. punerea la dispoziție de personal; 9. telecomunicațiile, sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții, serv. de telecomunicații cuprind și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații; 10. serviciile de radiodifuziune și de televiziune; 11. serviciile furnizate pe cale electronică, sunt considerate servicii furnizate pe cale electronică, furnizarea și conceperea de site-uri informative, mentenanța la distanță a programelor și echipamentelor, furnizarea de programe informatice - software - și actualizarea acestora, furnizarea de imagini, de texte și de informații și punerea la dispoziție de baze de date, furnizarea de muzică, de filme și de jocuri, inclusiv jocuri de noroc, transmiterea și difuzarea de emisiuni și evenimente politice, culturale, artistice, sportive, științifice, de divertisment și furnizarea de servicii de învățământ la distanță. Atunci când furnizorul de servicii și clientul său comunică prin curier electronic, serviciul furnizat nu reprezintă un serviciu electronic; 12. obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept menționat în prezenta literă; 13. prestările de servicii efectuate de intermediari care intervin în furnizarea prestărilor prevăzute în prezenta literă; d) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii: 1. artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment, sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități; 2.

prestările accesorii transportului cum sunt: încărcarea, descărcarea, manipularea, paza și/sau depozitarea bunurilor și alte servicii similare; 3. expertize privind bunurile mobile corporale ; 4. prestările efectuate asupra bunurilor mobile corporale.

Prin pct. 62 alin.2 din HG 44/2004 se prevede că pentru livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art.132 și art.133 alin.2 lit.a, c și d din Codul fiscal, pentru care locul livrării, respectiv locul prestării, nu este considerat a fi în România, efectuate de persoanele impozabile din România înregistrate ca plătitori de TVA către beneficiari persoane impozabile stabilite în străinătate, nu este obligatorie emiterea de facturi fiscale, acestea se înregistrează în jurnalele de livrări pe baza facturilor externe emise.

Cum reclamanta a avut stabilit sediul activității economice în România, iar activitatea desfășurată nu se încadrează în nici una din situațiile de excepție prevăzute în art.133 alin.2 din Codul fiscal, nu îi sunt aplicabile prevederile pct.62 alin. 2 din HG nr.44/2004, astfel că reclamanta a avut obligația legală de a emite facturi fiscale pentru operațiunile realizate.

Cum materialele incorporate în produsele destinate exportului au fost importate de reclamantă în România, sub regim vamal suspensiv, ținând cont că în România se prestează manoperă, urmată de exportul bunurilor în Ungaria, unde acestea s-au asamblat în produsul final, locul prestării este România și reclamanta trebuia să justifice scutirea de la TVA și cu facturi fiscale, conform art.2 alin.1 și art.5 alin.3 din OMFP nr.1846/2003 care dispune că, sunt scutite de taxa TVA, în conformitate cu -prevederile art. 143 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003, livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în-contul sau . Prin persoana care expediaza sau transporta bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoana care face transportul..

Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu: a). factura fiscală și factura externă;

Art. (3) Persoanele impozabile care au încheiat contracte de prestări de servicii cu beneficiari din străinătate pentru bunurile plasate în regim de perfecționare activă și care realizează exportul sau reexportul produselor compensatoare justifică scutirea de TVA pentru operațiunile efectuate pe baza următoarelor documente: c). factura fiscală pentru prestarea de servicii și factura externă.

Raportat la aceste dispoziții legale, soluția primei instanțe, motivată în fapt și în drept prin preluarea exclusivă a concluziilor expertizei contabile dispuse în cauză este contrară dispozițiilor legate incidente litigiului, motiv pentru care recursul paratei se admite în sensul celor menționate anterior, cu aplicarea art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

Instanța mai constată că expertiza contabilă efectuată este lipsită de relevanță juridică în speță, atâta timp cât problemele deduse judecării au doar caracter juridic, astfel că exced unei asemenea lucrări.

PENTRU ACESTE MOTIVE, ÎN NUMELE LEGII,  
DECIDE:

Admite recursul declarat de pârâta D.G.F.P. Timiș împotriva sentinței civile nr. 363/17.-IV.2007, pronunțată în dosarul nr. 3042/30/2006 al Tribunalului Timiș.

Respinge ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta .

