

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia Generala de Solutionare a**  
**Contestatiilor**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2008**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
R

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr. cu privire la contestatia formulata de R inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspectie fiscala in baza raportului de inspectie fiscala nr. si priveste suma totala de **lei reprezentand :**

- **taxa pe valoarea adaugata de plata;**
- **majorari de intarziere .**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr.227/02.10.2007, respectiv **08.10.2007** conform confirmarii de primire emisa de oficiul postal, anexata in copie la dosarul cauzei si de data transmiterii prin posta a contestatiei, conform stampilei Oficiului postal aplicata pe plicul cu care a fost expediata anexata la dosar, respectiv **07.11.2007.**

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de R.

I. R contesta suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente in suma de lei motivand urmatoarele:

**Cu privire la punctul b)** din Raportul de inspectie fiscala societatea contesta stabilirea suplimentara a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei pe considerentul ca organele de inspectie fiscala au departajat arbitrar debitul in suma de lei, suma admisa prin Decizia civila nr. pronuntata de Curtea de Apel impotriva SC A reprezentand:

- diferente receptie marfa facturata si nelivrata in anul 2001 in suma de lei

- avansuri acordate si nerestituite in suma de lei.

De asemenea, sustine ca aplicarea art.138 lit.b din Legea nr.571/2003 este eronata iar constatarile in baza carora s-a facut aplicarea articolului nu reflecta realitatea, aceste prevederi care se refera la ajustarea bazei de impozitare privesc numai SC A iar operatiunile de regularizare sau de corectare a datelor inregistrate in evidenta contabila pot fi valabile numai dupa intocmirea documentelor cu valorile inscrise cu semnul minus si transmiterea acestora si beneficiarului care este R.

**Cu privire la punctul c) din raportul de inspectie fiscala,** societatea motiveaza ca toate cheltuielile cu energia electrica sunt reale, au la baza facturi emise de SC E si sunt in directa legatura cu obiectul principal de activitate al societatii fapt pentru care are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei .

Asfel, societatea mentioneaza ca pentru buna desfasurare a activitatii la punctul de lucru de la A a incheiat contractului de prestari servicii paza nr. , avand ca obiect asigurarea pazei cu personal specializat a bunurilor si valorilor aflate in perimetrul suprafetei de mp si contractul de prestari servicii nr. avand ca obiect prestarea de servicii de procesare prin debitare, dezmembrare, demontare, sortare, manipulare, incarcarea marfii procesate in vagoane si expedierea acesteia in Portul operatiunile mentionate mai sus fiind efectuate de catre SC T SRL cu mijloace proprii (aparate de sudura pentru taiat cu alimentare pe tuburi de oxigen si acetilena ) si fara a utiliza energie electrica din punctul de lucru al R.

Societatea mentioneaza ca activitatea desfasurata in punctul de lucru a generat cheltuieli directe referitoare la:

- energie electrica furnizata de catre S.C. E facturata lunar
- servicii de telefonie fixa furnizate de catre S.C. R S.A. si facturate lunar si ca activitatea desfasurata in punctul de lucru este legata direct de obiectul principal de activitate al societatii care este „recuperarea deseurilor si resturilor metalice reciclabile” rezultatul fiind livrarea deseurilor feroase ca operatiune taxabila potrivit Legii 571/2003.

Fata de aceasta situatie prezentata societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile art. 145 alin.3 din Legea 571/2003 respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru cheltuielile cu energia electrica, cheltuieli care sunt reale, au la baza facturile fiscale emise de catre S.C. E. iar S.C. T a procedat la refacturarea energiei electrice consumate de singurul subconsumator din punctul trafo al punctului de lucru A.

Pentru acest consumator societatea invoca factura fiscala nr. emisa de catre S.C. E in valoare totala de lei din care TVA lei si factura fiscala nr. emisa de catre S.C. T in valoare de lei din care TVA lei, aceasta constituind refacturarea energiei electrice despre care se mentioneaza in raportul de inspectie fiscala, dar nu si in cazul SC T.

Mai mult, contestatoarea sustine ca organul de control nu acorda drept de deducere a TV A la cheltuielile cu energie electrica inregistrate de catre S.C. T la punctul de lucru Anina motivand in mod eronat ca aceste cheltuieli sunt in exclusivitate aferente prestatilor efectuate de catre S.C. T uzand de art.I din actul aditional nr. 1 incheiat la data de 28.10.2003 care modifica prevederile art. 5.16 din contractul de prestari servicii nr.

Cu privire la modificarile prevazute prin actul aditional la contract societatea sustine ca modificarea a fost prevazuta in sensul in care prestatorul S.C. T va inregistra consumuri de energie electrica efectiv din punctul trafo iar in acest caz valoarea energiei electrice urmand a fi cuprinsa in pretul prestatiei in sensul majorarii tarifului cu valoarea energiei consumate per tona iar in realitate in cadrul activitatii punctului de lucru S.C. T nu a inregistrat consumuri de energie electrica la acest punct de lucru fapt pentru care nici S.C. T nu a refacturat energia electrica si ca in cazul in care S.C. T ar fi refacturat consumul de energie electrica, nejustificat, S.C. T neutilizand in fapt energie electrica , s-ar fi facut aplicarea abuziva a art.5.16 din contract.

In sustinerea cauzei societatea mai mentioneaza ca pana si in cazul societatilor comerciale aflate in insolventa potrivit Legii 85/2006 cheltuielile aferente desfasurarii activitatii si pentru conservarea si protejarea activelor sunt recunoscute fara sa fie inregistrate in mod obligatoriu operatiuni taxabile.

**Cu privire la punctul d) din Raportul de inspectie fiscala** societatea considera ca in mod eronat organele de control au obligat societatea la colectarea TVA la data inchirierii barjelor, intrucat aceasta constatare este in afara prevederilor Legii nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in acest act normativ nefiind precizate situatii de acest gen iar organul de inspectie fiscala face aplicarea art.134 alin.3 din acest act normativ fara a stabili consecintele acestei incalcarii si anume stabilirea de sume suplimentare reprezentand TVA colectata.

**Cu privire la punctul e) din raportul de inspectie fiscala** referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de **in suma de lei** aferenta bunurilor achizitionate in suma de lei, societatea motiveaza ca bunurile la care face referire organul de control sunt aferente activitatii de agenturare care se desfasoara cu respectarea art. 143 alin.1 lit.p din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, activitatea de agenturare fiind o operatiune scutita de TVA, R actionand in numele sau in contul altei persoane, operatiune reglementata de prevederile art.143 alin.1 lit.f, drept pentru care considera nelegala aplicarea art. 145 alin. (3) din acelasi act normativ si neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta sumei de **lei**.

**Cu privire la punctul f) din raportul de inspectie fiscala** partiala, societatea contesta debitul in suma de **lei** reprezentand TVA aferenta facturilor de cazare, motivand ca prestarile de servicii reprezentand cazarea unor persoane care nu sunt salariate ale societatii, nu are aplicabilitate in prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ca organele de inspectie fiscala au facut aplicarea eronata a prevederilor art. 145, alin. (3). lit. a) din acelasi act normativ.

Societatea sustine aceasta intrucat prestarile de servicii reprezentand cazarea au fost efectuate in legatura directa cu activitatea principala desfasurata, au fost suportate la plata si privesc activitatea de reparatii si intretinere a utilajelor din Portul Constanta care sunt utilizate la incarcarea, descarcarea navelor cu material feros in cadrul activitatii de export, persoanele la care face referire organele de inspectie fiscala fiind de fapt persoane delegate oficial de catre G pentru care societatea contestatoare are obligatia asigurarii cazarii pe perioada in care acestea asigura inspectia, reparatia sau intretinerea utilajelor.

**Cu privire la punctul g)** din raportul de inspectie fiscala. societatea contesta debitul in suma de **lei** considerand ca organele de inspectie fiscala au facut aplicarea eronata a prevederilor art.145 alin.5 din Legea nr.571/2003 intrucat reparatiile efectuate la nava M/V , sunt in legatura directa cu operatiunile taxabile respectiv agenturare nave, careia i se aplica regimul de scutire de TVA pentru exporturi asa cum a mentionat si cu privire pct.e din contestatie.

**Cu privire la punctul h)** din raportul de inspectie fiscala societatea contesta neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de **lei** pe considerentul ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au facut aplicarea art.10 alin.1 lit.b) din OMFP nr.1846/2003 pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) si la art.144 alin.(1) din Legea nr.571/2003 intrucat aceste Instructiuni nu au caracter de norme in intelesul prevederilor art.143 alin.2 din Legea nr.571/2003. Astfel societatea considera ca datorita faptului ca Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 nu prevad referiri la art.143 din Legea nr.571/2003 nu se poate face aplicarea art.10 alin.1 lit.b din OMFP 1846/2003

**Cu privire la punctul i)** din raportul de inspectie fiscala societatea contesta debitul in suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de comision pentru care a aplicat TVA scutit cu drept de deducere catre comitentul sau SC M pentru exporturile in comision

S.C. T sustine ca a derulat operatiunea de export in comision in mod legal potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal si a HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 intocmind corect toate documentele cerute pentru justificarea regimului de scutire TVA si anume: factura fiscala, factura externa si declaratia vamala de export, documente care au fost prezentate organului de control dar nu au fost mentionate de acesta in raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, sustine ca in mod eronat organul de control a facut constatarea ca au fost incalcate prevederile art.2 alin.4 din OMFP 1846/2003 pentru aprobarea instructiunilor de aplicare a scutirilor de TVA pentru exporturi - coroborat cu art. 21 pct. 48 din HG 44/ 2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, intrucat in art.2 pct.4 din O.M.F.P. 1846/2003 se precizeaza in mod expres ca exportul realizat prin comisionari care actioneaza in nume propriu dar in contul unui comitent din tara, scutirea de TVA se aplica atat de comisionar cat si de comitent.

Mai mult de atat, asa cum a mentionat si cu privire la constatările de la pct.h contestate, societatea considera eronata aplicarea prevederilor art.2 alin.4 din OMFP 1846/2003 intrucat Instructiunile aprobate prin acest ordin nu au caracter de norme in intelesul prevederilor art. 143 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Societatea contesta calculul majorarilor de intarziere pe motiv ca organul de control nu a stabilit corect perioada aferenta calculului majorarilor neluand in considerare faptul ca societatea se afla in situatia inregistrarii lunare de sume negative a TVA pentru fiecare raportare pentru care a fost solicitata rambursarea soldului sumei negative a TVA, plata efectuata de catre organul fiscal diferind ca data limita de depunere a decontului de TVA.

Mai mult, mentioneaza aceasta, plata TVA a fost efectuata in regimul de control ulterior pentru care tot organul fiscal avea obligatia de solutionare potrivit dispozitiilor art. 191 din O.G. 92/2003 -Cod de procedura fiscala in termen de 45 de zile de la data depunerii cererii si efectuarea controlului fiscal pentru verificarea legalitatii in termen de maxim 6 luni de la depunerea cererii.

**II. Prin Decizia de impunere nr.** emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei.

In perioada verificata societatea a inregistrat taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei si a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA, cu control ulterior, in suma totala de lei conform deconturilor de TVA cu optiune de rambursare depuse pentru lunile noiembrie-decembrie 2005, ianuarie-decembrie 2006 si ianuarie 2007.

**Potrivit punctului b) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca la** data de 13.09.2006 societatea incaseaza in baza sentintei Curtii de Apel suma de lei inregistrata in cont 419" avansuri de la clienti de la SC A reprezentand diferente receptie marfa facturata si nelivrata in anul 2001 in suma de lei, avansuri acordate si nerestituite in suma de lei dobanzi in suma de lei .Pentru suma de lei societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei dedusa in baza facturilor primite de la SC A si neajustata de aceasta conform art 138 lit. b din Legea 571/2003.

**Potrivit punctului c) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca** societatea incheie la

data de 20.06.2003 contractul de inchiriere pentru spatiul A cu SC T si contractul de prestari servicii nr pentru debitare dezmembrare, demontare, sortare, deseuri fier vechi. Conform art 5.16 din contractul nr. asa cum a fost completat prin actului aditional nr. SC T va refactura energia electrica consumata la punctul de lucru catre SC T *“deoarece valoarea acesteia va fi cuprinsa in pretul prestatiei”*. Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC T in perioada verificata, a intocmit facturi fiscale catre SC T numai pentru chirie si recuperarea cheltuielilor cu telefonul la punctul de lucru A, cheltuielile cu energia electrica facturata de SC E in suma totala de lei fiind inregistrate in evidenta societatii si nerecuperate.

Astfel s-a stabilit ca prin nerecuperarea cheltuielilor cu energia electrica societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de lei incalcand prevederile art. 145 alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**Potrivit punctului d) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca** in baza contractului incheiat cu N societatea inchiriaza barjele nr incepand cu luna aprilie 2006 si colecteaza taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor pe lunile aprilie octombrie 2006 in luna noiembrie 2006 cand emite factura fiscala pentru intreaga perioada. Astfel, s-a constatat ca prin neintocmirea facturii fiscale si colectarea taxei pe valoarea adaugata la data inchirierii barjelor, societatea nu a respectat prevederile art.134 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor lunare au fost calculate si stabilite majorari de intarziere.

**Potrivit punctului e) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca** societatea deduce eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta achizitionarii unor bunuri care nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile in suma totala de lei reprezentand pavilion T, G, Insulele C, B, cearceafuri, paturi, saltele,etc. contrar prevederilor art. 145 alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in baza facturilor fiscale emise de SC ...

**Potrivit punctului f) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca** societatea a dedus eronat in lunile februarie si noiembrie 2006 taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta cheltuielilor cu cazarea unor persoane care nu sunt salariate in cadrul societatii contestatoare in baza unor facturi emise de C in suma totala de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca prin deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de cazare

pentru persoanele care nu sunt salariate, societatea nu a respectat prevederile art.145 alin 3 lit.a din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile HG 543/1995 privind drepturile banesti ale salariatilor pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate cu modificarile si completarile ulterioare.

**Potrivit punctului g) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de aferenta unor facturi emise de catre SC I reprezentand reparatii M/V pentru care SC T a fost agent in baza contractului de agenturare nr. incheiat cu T reparatii ce nu au fost decontate acestuia ci sunt inregistrate in evidenta societatii.**

Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta reparatiilor efectuate in contul armatorului organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art.145 alin.5 lit.a din Legea nr.571/2003.

**Potrivit punctului h) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in baza contractelor de agenturare incheiate cu armatori in perioada noiembrie 2005-decembrie 2006 societatea a efectuat aprovizionarea cu alimente si diverse echipamente la m/v R fara a intocmi documentele de export respectiv declaratia vamala de export pentru bunurile livrate la nave contrar prevederilor art. 10 alin 1 lit b din OMFP 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de TVA pentru exporturi si alte operatiuni similare pentru transportul international si pentru operatiuni legate de transportul international de bunuri. Astfel, s-a constatat ca societatea a aprovizionat navele fara a intocmi declaratia vamala de export cu produse in valoare totala de lei cu TVA aferenta in suma de lei.**

**Potrivit punctului i) din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a exportat fier vechi in numele si contul SC M, inscriind pe facturi "scutit cu drept de deducere" fara a pune la dispozitia organului de control, desi i sa solicitat prin adresa nr. 2900/31.08.2007, contractul de comision incheiat cu societatea mai sus mentionata pentru un numar de 5 facturi fiscale in valoare totala de lei din care TVA in suma de lei, emise in perioada iulie - decembrie 2007.**

Prin intocmirea facturilor pentru comision aferent exportului de fier vechi inscriindu-se pe acestea „scutit cu drept de deducere organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a incalcat



prevederile art.2 alin (4) din OMFP 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi, coroborat cu art.21 pct. 48 dm HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

In timpul controlului s-a calculat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei, aferenta comisionului in suma de lei, facturat catre SC M pentru care R nu a pus la dispozitie contractul de comision incheiat cu societatea mai sus mentionata .

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

**Perioada verificata: 01.11.2005-31.01.2007.**

**1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea contestatoare avea obligatia ajustarii bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru diferenta de marfa facturata dar nelivrata, conform sentinte definitive a Curtii de Apel Constanta, in conditiile in care initial contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adaugata pentru intreaga cantitate in baza facturii fiscale emisa de furnizor.

**In fapt,** SC A a facturat catre R in perioada februarie 2001 - noiembrie 2001 cantitatea de 1.498,2 tone fier vechi iar cantitatea totala de fier vechi receptionata de catre R a fost de 1.361,9 tone, conform expertizelor efectuate in Dosarul nr. privind litigiul dintre cele doua societati referitor la fierul vechi livrat, receptionat si achitat aflat pe rolul Curtii de Apel . Totodata prin raportul de expertiza insusit de instanta s-a stabilit ca valoarea diferentei de marfa facturata dar nelivrata de 136,3 tone este de lei.

Constatarile expertilor au fost insusite de instanta iar la data de 13.09.2006, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala, societatea incaseaza in baza Deciziei nr. a Curtii de Apel C suma totala de lei inregistrata in cont 419" avansuri clienti" de la SC A din care lei reprezentand diferente marfa facturata si nelivrata in anul 2001.

Organele de inspectie fiscala, in baza sentintei definitive a Curtii de Apel C, emisa in Dosarul nr. au diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu suma de lei reprezentand marfa facturata de SC A dar nelivrata contestatoarei, stabilind o diferenta de

taxa pe valoarea adaugata aferenta, dedusa suplimentar in suma de lei.

**In drept**, potrivit Titlului VI, 137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: *“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din :*

*a) pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la lit.b) si c) , din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile legate direct de pretul acestor operatiuni” .*

Potrivit art.138 alin.b din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,:

*“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”*

Se retine ca in conformitate cu prevederile legale mentionate nu poate constitui baza de impozitare bunurile nelivrate sau prestarile de servicii neefectuate.

Avand in vedere faptul ca SC A a livrat societatii contestatoare o cantitate de fier vechi mai mica decat cea facturata iar in baza sentintei definitive a Curtii de Apel a restituit contestatoarei la data de 13.09.2006 contravaloarea diferentelor cantitative constatate lipsa la receptia marfii facturata, se retine ca societatea trebuia sa ajusteze baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu suma de lei reprezentand marfa facturata dar nelivrata contestatoarei si sa diminueze taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de dedusa initial in baza facturilor primite de la societatea furnizoare mentionata mai sus.

Intrucat societatea nu a procedat astfel, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru aceasta diferenta .

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea societatii ca organele de inspectie fiscala au departajat in mod arbitrar suma de lei reprezentand debit la plata caruia a fost obligata parata SC A intrucat la pagina 5 din Decizia nr. se precizeaza in mod expres ca aceasta suma se compune din lei reprezentand contravaloarea diferentei de 136,9 tone *“intre cantitatile de fier vechi expediate si cele receptionate”* si lei plata efectuata in plus de R fata de facturile emise.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea acesteia ca art.138 alin.b din Legea nr.571/2003 priveste numai pe SC A si ca *“operatiunile de regularizare sau de corectare a datelor inregistrate in evidenta contabila pot fi valabile numai dupa emiterea documentelor cu valorile inscise cu semnul minus care vor fi transmise si Beneficiarului, in aceasta situatie fiind R”* intrucat potrivit pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare **pentru operatiunile prevazute la art.138 lit.b**, *“Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial potrivit pct.50 alin.(6) din prezentele norme metodologice”*, respectiv sa evidentieze rectificările pe randurile de regularizari din decontul de taxa pe valoarea adaugata.

**2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei** Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru energia electrica facturata de SC E SA consumata la punctul de lucru de la A in conditiile in care avea obligatia refacturarii acesteia catre SC T.

**In fapt**, societatea incheie la data de 20.06.2003 contractul de inchiriere nr.75 cu SC T prin care in calitate de proprietar pune la dispozitia chiriasului Vila T cu destinatia de birouri, situata in orasul A. Partile convin ca pretul chiriei sa includa si facturile de utilitati respectiv energie electrica si apa.

De asemenea, SC T incheie cu SC T si contractul de prestari servicii nr. de procesare la punctul de lucru A prin debitare dezmembre, demontare, sortare, deseuri fier vechi, incarcare in vagoane si expediere catre beneficiar. Prin actul aditional nr. la contractul de prestari servicii, anexat in copie la dosarul cauzei, s-a introdus art 5.16 cu urmatorul continut *“Beneficiarul va refactura Prestatorului energia electrica consumata in punctul de lucru T deoarece valoarea acesteia va fi cuprinsa in pretul prestatiei.”*

R in perioada verificata, mai 2005 - ianuarie 2007 a intocmit facturi fiscale catre SC T numai pentru chirie si recuperarea cheltuielilor cu telefonul, fara a refactura si cheltuielile cu energia electrica facturata de SC E in suma totala de lei pe care le-a inregistrat in evidenta societatii si pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Organele de inspectie fiscala au stabilit prin nerefacturarea cheltuielilor cu energia electrica consumata la punctul de lucru Anina catre SC T, conform contractului si actelor aditionale incheiate cu

aceasta, au fost incalcate prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal in sensul ca energia achizitionata nu a fost utilizata in folosul operatiunilor sale taxabile ci in folosul operatiunilor taxabile ale SC T, motiv pentru care au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara datorata bugetului de stat in suma de lei.

**In drept**, potrivit Titlul VI, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, in ceea ce priveste dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile achizitionate, se prevede ca:

***“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul sa deduca:***

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]*”

Se retine ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Prin urmare, in cazul unor bunuri sau servicii facturate care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile sau nu au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

Prin Raportul de inspectie fiscala contestat s-a constatat ca valoarea energiei electrice consumata in punctul de lucru Anina trebuia refacturata SC T avand in vedere prevederile art.5.16 din Contractul de prestari servicii nr. asa cum a fost completat prin Actul aditional nr. intrucat energia electrica consumata la punctul de lucru de la A a fost cuprinsa in tariful facturat contestatoare de SC T pentru prestarile de servicii efectuate de aceasta.

Prin adresa nr. s-a solicitat societatii contestatoare prezentarea de documente, contracte, calculatii de pret, facturi fiscale, etc. din care sa rezulte faptul ca in tariful perceput pentru prestatii efectuate si facturate de SC T catre R nu au fost cuprinsa si energia electrica consumata la punctul de lucru A unde SC T si-a desfasurat activitatea.

Pana la data emiterii prezentei decizii societatea nu a prezentat nici un document in sustinerea cauzei motiv pentru care se va respinge contestatia R ca neintemeiata si nesustinuta cu documente

pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta energiei electrice consumata de SC T la punctul de lucru A.

Motivatia societatii ca singurul consumator de energie electrica de la punctul de lucru A a fost Ocolul Silvic A pentru care a refacturat energia consumata nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din documentele existente la dosarul cauzei, Anexa 10 la Raportul de inspectie fiscala, se retine ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare consumurile acestuia la stabilirea sumelor ce trebuiau refacturate catre SC T.

**3. Referitor la accesoriile calculate de organele de inspectie fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor lunare reprezentand chirie conform contractului, Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei la datele specificate in contract pentru plata ratelor sau la data emiterii facturarii pentru chirie.**

**In fapt**, in baza contractului incheiat cu CNFR N societatea a inchiriat incepand cu luna aprilie 2006 barjele nr. si a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta contravalorii chiriei aferenta ratelor stabilite prin contract pe lunile aprilie - octombrie 2006, in luna noiembrie 2006 cand s-a emis factura fiscala pentru chiria aferenta perioadei respective.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada aprilie -octombrie 2006 societatea avea obligatia sa colecteze TVA la fiecare termen prevazut in contract pentru plata ratelor, motiv pentru care au calculat si stabilit accesorii aferente sumelor reprezentand taxa pe valoarea adaugata necollectata lunar pentru contravaloarea chiriei barjelor.

**In drept**, potrivit art. 135 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

Faptul generator și exigibilitatea - cazuri speciale

(1) Prin derogare de la [art. 134](#) alin. (3), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la datele prevăzute în prezentul articol.

[...]

(3) În cazul livrării de bunuri cu plata în rate între persoane stabilite în țară, al operațiunilor de leasing intern, **de închiriere**, de concesiune sau de arendare de bunuri, **taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor**, respectiv a chiriei, redevenței sau arendei. În cazul încasării de avansuri față de data prevăzută în contract, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data încasării avansului.

Potrivit prevederilor legale mentionate exigibilitatea TVA in cazul operatiunilor de inchiriere intervine la datele specificate in contract pentru plata ratelor. Prin urmare societatea trebuia sa colecteze TVA aferenta ratelor lunare la termenele prevazute in contract pentru plata fiecărei rate. In conditiile in care societatea nu a procedat astfel pe perioada aprilie - octombrie 2006 ci a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor din aceasta perioada doar in luna noiembrie 2006 cand societatea a emis factura fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe aceasta perioada pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor lunare necollectata la termenele prevazute in contract, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest caput de cerere.

#### **4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei**

Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca *societatea are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii unor bunuri in conditiile in care nu justifica cu documente ca bunurile au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile sau pentru activitatile scutite de taxa pe valoarea adaugata.*

**In fact**, in perioada aprilie 2006 - august 2006 societatea a inregistrat pe cheltuieli si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi emise de SC A, SC C, si SC R constand in aprovizionari pavilion T, cearceafuri, paturi, saltele ,etc.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste aprovizionari nu au fost efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile, motiv pentru care nu au acordat societatii dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta.

**In drept**, potrivit Titlului VI, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, in ceea ce priveste dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile achizitionate, se prevede ca:

***“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul sa deduca:***

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]*”

Se retine ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Prin urmare, in cazul unor bunuri sau servicii facturate care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile sau nu au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea societatii ca aceste aprovizionari sunt legate de activitatea de agenturare pe care o desfasoara avand legatura directa cu operatiunile sale taxabile si ca bunurile la care face referire organul de inspectie fiscala au fost achizitionate legal fiind consemnate in facturi fiscale primite de la furnizori agreati cu care are relatii contractuale, intrucat organele de inspectie fiscala nu au stabilit obligatiile fiscale suplimentare ca urmare a constatarii lipsei facturilor fiscale de aprovizionare iar cu privire la efectuarea acestor aprovizionari in scopul activitatii de agenturare pentru care considera ca beneficiaza de scutire pentru taxa pe valoarea adaugata contestatoarea nu isi sustine afirmatia cu documente care sa justifice acest lucru, respectiv facturi fiscale, facturi externe, declaratii vamale de export etc. prevazute de art.10 alin.1, lit.b din OMFP 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru transportul international si pentru operatiuni legate de transportul international.

Prin urmare, se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

#### **5.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei**

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata evidentiata in facturi de cazare in conditiile in care nu justifica cu documente ca persoanele care au beneficiat de respectivele servicii sunt salariati ai societatii contestatoare, respectiv ca serviciile prestate sunt aferente operatiunilor sale taxabile .

**In fapt**, in lunile februarie - noiembrie 2006, societatea a inregistrat in evidenta contabila si a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta unor facturi emise de C si SC A reprezentand cazarea unor persoane ce nu sunt salariati ai contestatoarei, pe considerentul ca societatea avea obligatia de a asigura cazarea acestor persoane delegate oficial de catre G pe perioada in care acestea

asigurau inspectia, reparatia sau intretinerea utilajelor din Portul C si care sunt utilizate la incarcarea /descarcarea navelor.

**In drept**, potrivit Titlului VI, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, in ceea ce priveste dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile achizitionate, se prevede ca:

***“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul sa deduca:***

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]*”

Potrivit pct.2 din ANEXA nr.1 la HG nr. 543/1995 republicată, privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului,

*“Executarea sarcinilor pe perioada delegării se consideră muncă prestată în realizarea obligațiilor ce revin salariaților delegați, la locul lor de muncă.”*

Avand in vedere prevederile legale mentionate in conditiile in care societatea nu prezinta in sustinerea cauzei documente constand in contracte de prestari servicii incheiate cu societatile ai caror salariați au efectuat activitatile de inspectie, reparatii sau intretinerea utilajelor utilizate la incarcare/descarcare navelor cu material feros din Portul situatii privind lucrarile prestate, delegatii, etc. din care sa rezulte cele sustinute de contestatoare, respectiv ca persoanele in cauza sunt delegate oficial pentru prestarea serviciilor in cauza si ca societatea contestatoare are obligatia de a asigura cazarea acestora, se retine ca legala si intemeiata constatarea organelor de inspectie fiscala ca aceste servicii nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea acesteia ca a prezentat organelor de inspectie fiscala corespondenta avuta cu partea straina referitoare la aceasta activitate dar nu a s-a tinut cont de aceasta, intrucat societatea nu depune in sustinerea acestui capat de cerere nici un document desi i s-a solicitat cu adresa nr..

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturilor de cazare emise de SC C.



## **6.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei**

Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor cheltuieli de reparatii efectuate la nave, in conditiile in care au fost efectuate in numele clientului in baza contractului de agenturare.

**In fapt**, in perioada 02.05. 2006 - 20.06.2006 societatea a inregistrat in evidenta sa pe cheltuieli si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi emise de SC E reprezentand reparatii M/V V pentru care R a fost agent in baza contractului incheiat cu T .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste reparatii au fost efectuate in contul armatorului si trebuiau facturate acestuia iar prin inregistrarea pe cheltuielile contestatoarei si deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta au fost incalcate prevederile art.145 alin.7, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal .

**In drept**, potrivit art.145 alin.(7) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

*“ Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata pentru:*

*a) bunuri/servicii achiziționate de furnizori/prestatori în contul clientilor si care apoi se deconteaza acestora;”*

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de reparatii achizitionate de SC T in contul clientului sau T .

Societatea contestatoare in baza contractului de agenturare trebuia sa refactureze aceste servicii clientului sau in favoarea caruia au fost executate si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata cel putin la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila. In conditiile in care nu face dovada ca a procedat astfel, se retin ca legale si intemeiate constatarile si masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa nelegal.

Sustinerea societatii ca organele de inspectie fiscala au facut aplicarea eronata a prevederilor legale in sensul ca textul de lege invocat de acestea nu se regaseste in prevederile Legii nr.571/2003 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, acest text de lege se regaseste in continutul Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa verificarii la art.145 alin.7, lit.a din lege, mentionat mai sus.

## **7.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei**

Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de

soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea poate beneficia de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de aprovizionare cu alimente si echipamente a navelor sub pavilion strain in conditiile in care nu prezinta documente de export intocmite potrivit prevederilor legale in vigoare.

**In fapt**, in perioada noiembrie 2005-decembrie 2006 societatea a efectuat aprovizionarea cu alimente si diverse echipamente la navele m/v R in valoare totala de lei fara a intocmi documente de export respectiv declaratie vamala de export pentru bunurile livrate la nave.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin aprovizionarea navelor fara a intocmi declaratie vamala de export au fost incalcate prevederile art.10 alin.1, lit.b din OMFP nr.1846/2003 motiv pentru care au stabilit in sarcina societatii contestatoare o taxa pe valoarea adaugata suplimentara datorata bugetului de stat in suma de **lei** aferenta acestor aprovizionari.

**In drept**, potrivit art.143 alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:[...]”*

*f) în cazul navelor utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de mărfuri, pentru pescuit sau altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, al navelor de război, următoarele operațiuni:*

*1. livrarea de carburanți, echipamente și alte bunuri destinate a fi încorporate sau utilizate pe nave, cu excepția navelor folosite pentru pescuit fluvial sau de coastă;*

*2. prestările de servicii efectuate pentru nevoile directe ale navelor și/sau pentru încărcătura acestora;”*

La art.10, alin.1, lit.b din OMFP nr.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 se prevede ca:

*(1) Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 se face astfel:*

***b) în cazul livrărilor de bunuri pentru navele sub pavilion străin, cu următoarele documente: factura externă, factura fiscală, declarația vamală de export vizată de organele vamale.”***

Se retine ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documentele justificative prevazute de acest act normativ, respectiv declaratii vamale de export si nu prezinta

documentele respective nici organelor de soluționare a contestației desii acestea au fost solicitate prin adresa nr., anexată la dosarul cauzei, astfel încât în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri pentru navele sub pavilion străin, motiv pentru care se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru taxă pe valoarea adăugată în suma de lei.

Sustinerea acesteia că în mod eronat organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea art.10 alin.1 lit.b) din OMFP nr.1846/2003 pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) și la art.144 alin.(1) din Legea nr.571/2003 întrucât aceste sunt Instrucțiuni și nu au caracter de norme în înțelesul prevederilor art.143 alin.2 din Legea nr.571/2003 precum și faptul că Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 nu prevăd referiri la art.143 din Legea nr.571/2003 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste instrucțiuni au fost emise în baza art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003, au fost aprobate printr-un ordin emis de Ministerul Finanțelor Publice ce a fost publicat în Monitorul Oficial al României fac corp comun cu legea iar respectarea prevederilor acestui act normativ este obligatorie pentru toți contribuabilii platitori de taxă pe valoarea adăugată de la data aprobării și publicării lor.

**8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de lei** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă exporturilor în comision efectuate în numele și în contul SC în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat și nu s-au pronunțat asupra documentelor prevăzute de legislația în vigoare **pentru justificarea exportului efectuat de comisionar** .

**In fapt**, în perioada iulie - decembrie 2006 societatea a emis facturi pentru comision aferent exportului de fier vechi efectuat în numele și în contul SC M în valoare de lei înscriind pe facturi "scutit cu drept de deducere".

Întrucât societatea nu a prezentat contractul de comision încheiat cu societatea mai sus menționată organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru facturile de comision emise de contestatoare în această perioadă în suma de lei, pe considerentul că societatea nu a respectat prevederile OMFP nr.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 și prevederile art.21 pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

**In drept**, potrivit art.143 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

*“(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;”*

La art.2 alin.(4) din OMFP nr.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

*“ 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. **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. Comitentul justifică scutirea cu următoarele documente:***

*a) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și data la care trebuie efectuat exportul;*

*b) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă și copia de pe lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului. Aceste documente sunt prezentate obligatoriu la termenele prevăzute în contract pentru efectuarea exportului. Scutirea cu drept de deducere se aplică și în perioada în care comitentul nu este în posesia copiei de pe declarația vamală de export;*

*c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar. “*

*La alin.(2) din același act normativ se prevede ca*

*“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.”*

Potrivit prevederilor legale menționate pentru exportul realizat prin comisionari, **comisionarul** justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată **cu factura fiscală și factura externă și declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă.**

Organele de inspectie fiscala nu au analizat si nu s-au pronuntat asupra acestor documente prevazute expres de OMFP nr.1846/2003 respectiv factura fiscala si factura externa si declaratia vamala de export din care sa rezulte ca s-a efectuat exportul in cauza si daca aceste documente sunt intocmite in conformitate cu prevederile legale in vigoare stabilind obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata avand in vedere doar faptul ca “Societatea nu a pus la dispozitie organului de control ...contractul de comision” incheiat cu SC M .

Se retine ca prin OMFP nr.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, prezentarea contractului incheiat cu comisionarul este prevazut ca document obligatoriu de justificare a exportului **doar pentru comitent.**

Se retine de asemenea ca prevederile art.21 pct. 48 din HG nr.44/2004 menționate ca temei de drept in raportul de inspectie fiscala la stabilirea sumei suplimentare de lei reglementeaza cheltuielile deductibile aferente impozitului pe profit si prin urmare nu pot fi aplicate la stabilirea taxei pe valoarea adaugata intrucat nu sunt incidente acestui impozit.

Avand in vedere cele retinute, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de 23.981 lei, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca “(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”, si se va desfiinta Decizia de impunere nr. pentru suma de **lei** cu consecinta reanalizarii realitatii exporturilor in nume propriu dar in contul comitentului SC M in functie de documentele legale **prevazute expres** de legislatia in vigoare asa cum s-a retinut prin prezenta decizie.

**Referitor la majorările de intarziere contestate in suma de lei** se retine ca acestea au fost calculate de organele de inspectie fiscala si sunt aferente atat capetelor de cerere contestate pentru care urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata cat si pentru capatul de cerere pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere sau au fost calculate pentru colectarea cu intarziere a taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit principiului accesoriul urmeaza principalul societatea datoreaza majorari de intarziere pentru debitele pentru care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata precum si pentru plata cu intarziere a debitelor evidentiata si achitate cu intarziere.

Intrucat din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta modul de calcul al acestora pentru fiecare situatie in parte si perioada avuta in vedere, cu privire la suma de lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata se va face aplicarea prevederilor art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(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”* urmand a se desfiinta Decizia de impunere nr. si a se recalcula accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata avandu-se in vedere cele retinute prin prezenta decizie precum si cele sustinute de societate cu privire la faptul ca pe intreaga perioada verificata a inregistrat taxa pe valoarea adaugata de rambursat iar rambursarea efectuata de organele fiscale a fost efectuata mult mai tarziu decat data la care a depus decontul cu taxa pe valoarea adaugata cu suma negativa cu optiune de rambursare, aspect care nu a fost avut in vedere de organele de inspectie fiscala la calculul accesoriilor stabilite prin Decizia de impunere nr..

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.135, art.138 alin.b, art.145 alin.3 lit.a si alin.7 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.10 alin.1 lit.b) si art.2 alin.4 din OMFP nr.1846/2003 pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) si la art.144 alin.(1) din Legea nr.571/2003 intrucat aceste sunt Instructiuni si nu au caracter de norme in intelesul prevederilor art.143 alin.2 din Legea nr.571/2003 si art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se ,

## D E C I D E

1.Respingerea contestatiei formulata de R ca neintemeiata pentru suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata.

2.Desfiintarea Deciziei de impunere nr. emisa de reprezentantii Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala pentru suma totala de **lei** reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- majorari de intarziere aferente.

urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa de control pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel si Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.