



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud
Biroul de solutionare a contestatiilor

Dosar nr. 9/176/2004

DECIZIA NR. 37/12.05.2005

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L., inregistrata la D.G.F.P.
Bistrita - Nasaud sub nr. 20378/21.09.2004.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Bistrita - Nasaud in legatura cu contestatia formulata de S.C X S.R.L..

Contestatia vizeaza masurile stabilite prin procesul verbal din 11.08.2004 incheiat de catre organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita - Nasaud, act prin care s-a stabilit in sarcina petentei obligatii bugetare de plata, suplimentare, in suma totala de S lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (S1 lei), dobanzi calculate pentru plata cu intarziere (S2 lei) si penalitati de intarziere aferente (S3 lei) pentru perioada 01.09.2002 la 30.06.2004.

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate la art. 174, 176 si 178 din Codul de procedura fiscala – republicat si, drept urmare Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra contestatiei.

Prin scrisoarea nr. 20378 din 07.10.2004, respectiv din 06.12.2004 (filele 33 si 44) s-a sollicitat petentei completarea documentatiei in dosarul cauzei.

In urma interventiilor facute prin aceste porceduri petenta a trimis patru seturi de documente, anexate la filele 35 la 43, 45 la 210, 212 la 219 si 222 la 226, inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 22937/29.10.2004, 2190/01.02.2005, 7454/12.04.2005 si 7626/14.04.2005 cu precizarea ca ponderea acestor documente justificau alte operatiuni decat cele care fac obiectul contestatiei.

Asa fiind, in virtutea principiului rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedura fiscala, s-au initiat si purtat doua discutii succesive cu reprezentantul societatii contestatoare invederandu-i-se acestuia situatia constatata, urmate de solicitarea prezentarii documentelor necesare prevazute de normele legale pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata a operatiunilor de transport international de bunuri. Mentionam ca pana in prezent nu s-a raspuns solicitarilor

noastre, reprezentantul petentei rezumandu-se sa ne comunice periodic prin telefon ca respectivele documente s-ar afla la parteneri din tara sau strainatate.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin cererea (filele 23 la 27) inregistrata la Directia Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 3424/14.09.2004, transmisa spre solutionare si inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 20378/21.09.2004 (filele 28 la 32), S.C X S.R.L., formuleaza contestatie impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal din 11.08.2004, solicitand anularea acestora ca nelegale si netemeinice si exonerarea de la plata a obligatiilor suplimentare stabilite, in suma totala de S lei, in componenta aratata mai sus.

In sustinerea contestatiei se motiveaza urmatoarele:

In ceea ce priveste operatiunea de leasing se sustine ca pentru perioada supusa verificarii quantumul taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor ajunse la scadenta si pana la data controlului se ridica la suma de S4 lei, suma corect stabilita de organele de verificare. Cu toate acestea insa prin actul de control s-a dispus ca intreaga taxa aferenta achizitiei in leasing in suma de S5 lei sa fie anulata de la deductibilitate desi, se apreciaza de catre petenta ca, in mod corect si legal, o asemenea masura trebuia sa afecteze numai diferenta dintre suma totala a taxei pe valoarea adaugata stabilita in vama si cea pentru care societatea beneficia de dreptul de deducere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de S6 lei aferenta transporturilor internationale legate de exportul marfurilor, in opinia petentei, organele de control in mod nejustificat au motivat masura calcularii si colectarii taxei pe valoarea adaugata, sustinandu-se ca societatea nu a prezentat pentru fiecare transport contractuale incheiate cu unitatile exportatoare ori cu beneficiarii din strainatate sau comenzile acestora. In realitate cele 31 de operatiuni reflectate in tot atatea facturi, la care se face referire in procesul verbal, sunt insotite de documente care probeaza in mod indubitabil efectuarea transporturilor internationale legate direct de exportul marfurilor din Romania.

Astfel, contractul de transport cu mijloace auto in trafic international, in opinia petentei, se prezinta sub forma scrisorii de trasura tip "C.M.R." , document care insoteste in mod obligatoriu orice transport de aceasta natura. Se precizeaza ca in timp util vor fi depuse la dosarul cauzei copii dupa cele 31 C.M.R.-uri care confirma efectuarea transporturilor internationale asa cum sunt ele prinse in anexa 4 la procesul verbal.

Cat priveste intocmirea celor 12 facturi fiscale pentru prestatii de transport de marfuri din exterior (importuri), fara taxa pe valoarea adaugata, petenta arata ca cele relatate in procesul verbal incheiat la data de 11.08.2004 nu sunt in concordanta cu starea reala de fapt, ceea ce a determinat ca si masura recalcularii taxei pe valoarea adaugata in suma de S7 lei, aferenta transporturilor internationale legate de importul de bunuri, sa fie neintemeiata si contrara dispozitiilor legale in vigoare. In sustinerea

celor afirmate petenta arata ca va pune la dispozitie in timp util toate documentele cerute de norme in vigoare care vor proba scutirea de taxa pe valoarea adaugata a contravalorii transporturilor consemnate in facturile fiscale cuprinse in anexa nr. 5 la actul de control.

Petenta mentioneaza, de asemenea, ca nu a putut sa determine corect suma dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pe motiv ca nu a reusit sa desluseasca modalitatea de calcul a acestora pentru fiecare diferenta si perioada stabilita prin actul de control.

In sustinerea contestatiei au fost invocate prevederile din Lgea nr. 345/2002, H.G. nr. 598/2002, Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, Codul Vamal si Codul de procedura fiscala.

II. Prin procesul verbal din 11.08.2004 (filele 17 la 22) organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L., pentru perioada 01.09.2002 la 30.06.2004, taxa pe valoarea adaugata in suma de S8 lei (suma contestata fiind S1 lei), iar pentru plata cu intarziere catre buget a acestei sume au calculat dobanzi de intarziere in cuantum de S2 lei si penalitati aferente in suma de S3 lei.

Controlul s-a efectuat ca urmare solutionarii cererii de rambursare formulata de societate pentru soldul negativ al taxei pe valoarea adaugata determinat pe trimestrul II 2004, verificare care a retinut urmatoarele:

Cat priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila, se retine ca societatea a evidentiat in contabilitate in luna aprilie 2004 suma de S5 lei stabilita in vama, aferenta achizitionarii din import (Ungaria) in regim de leasing a unui tractor rutier in valoare de s Euro (s1 lei), contrar prevederilor art. 29 lit. D. d) din Legea nr. 345/2002 si art. 70 alin. (3) si (4) din Normele Metodologice aprobate prin H.G. nr. 598/2002, in sensul inregistrarii integrale a sumei aferente leasingului si nu la termenele de plata a ratelor inscise in contractul de leasing asa cum prevad normele legale.

Verificarea efectuata in cauza cu privire la acest aspect retine ca societatea nu a achitat taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing si nici nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata potrivit art. 70 alin. (3) si (4) din H.G. nr. 598/2002. De asemenea, nu au fost respectate prevederile art. 29 lit. D. d) din Legea nr. 345/2002 modificate prin pct. 17 din O.G. nr. 36/2003, prin care se stipuleaza obligativitatea societatii de a evidentia concomitent taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing, atat ca taxa colectata cat si ca deductibila.

Pentru perioada scursa incepand cu data de 01.01.2004, data intrarii in vigoare a Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, organele de control retin ca in conformitate cu art. 155 alin. (4) din aceasta reglementare, societatea nu a procedat la autofacturarea operatiunilor de leasing extern si nici nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata colectata la data stabilita pentru plata ratelor de leasing.

Fata de aceste constatari se concluzioneaza ca S.C. X S.R.L. la data de 30.06.2004 avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei, aferenta avansului si ratelor esalonate pentru operatiunea de leasing, scadente si achitate pana la acea data. In conditiile in care insa nu au fost respectate normele legale mai sus amintite vizand evidenta si inregistrarea acestor operatiuni, organul de

control a considerat ca nedeductibila intreaga taxa pe valoarea adaugata aferenta leasingului extern in suma de S5 lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata, organele de control retin ca S.C. X S.R.L., pe perioada supusa verificarii, a efectuat transporturi internationale de marfuri, atat aferente exporturilor cat si importurilor.

Verificarea efectuata reliefeaza ca, societatea nu a prezentat in timpul controlului pentru fiecare operatiune efectuata contracte sau comenzi incheiate cu beneficiarii din strainatate ai prestatiilor de transport auto aferente exporturilor de marfuri, iar din documentele de transport puse la dispozitie nu rezulta cu claritate individualizarea operatiunii pentru care societatea a intocmit facturi fiscale fara taxa pe valoarea adaugata, drept urmare s-a apreciat ca pentru cele 31 facturi fiscale de transport international nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata. In consecinta s-a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata cu procentul legal de 19% stabilindu-se suma de S6 lei pentru toate operatiunile si valorile cuprinse in cele 31 facturi fiscale (anexa nr. 4 filele 15 la 16).

Cu privire la transporturile pe parcurs extern ocazionate de importurile de bunuri pentru beneficiarii din tara sau efectuate pentru expeditori din strainatate, organele de control au constatat ca societatea a intocmit un numar de 12 facturi fiscale pentru prestatiile efectuate fara a se colecta taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care locul prestarii se afla in Romania. Potrivit anexei nr. 5 la actul de control (filele 13 la 14) s-a calculat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S7 lei.

In sustinerea constatarilor si masurilor dispuse au fost invocate prevederile din Legea nr. 345/2002, H.G. nr. 598/2002 si Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si actele normative incidente in speta, se retin urmatoarele:

Dispozitiile speciale in materie de taxa pe valoare adaugata pentru perioada la care se refera controlul sunt, Legea nr. 345/01.06.2002, Normele de aplicare a acesteia aprobate prin H.G. nr. 598/13.06.2002 si Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Referindu-ne la **taxa deductibila aferenta operatiunilor de leasing**, articolul 29 lit.D. d) din Legea nr. 345/2002 in forma sa initiala, statueaza obligativitatea societatii, *“sa achite taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de leasing, corespunzator sumelor si termenelor de plata prevazute in contractele incheiate cu locatori/finantatori din strainatate”*. Conform art. 70 alin. (3) din Normele de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 598/2002, *“taxa pe valoarea adaugata datorata potrivit prevederilor art. 29 lit. D. d) din Lege se achita la organele vamale”*, cu precizarea ca in cuprinsul alin. (4) al aceluiasi articol sunt stipulate modalitatile legale de inregistrare in evidenta contabila a obligatiilor de plata si a celorlalte operatiuni referitoare la taxa pe valoarea adaugata aferenta leasingului.

In conformitate cu articolul 29 lit. D. d) din Legea nr. 345/2002, asa cum a fost modificat prin O.G. nr. 36/30.01.2003, incepand cu **data de 01.03.2003**, *“Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata vor evidentia taxa aferenta acestor operatiuni atat ca taxa colectata cat si taxa deductibila, in decontul privind taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna in*

care este prevazuta prin contract data pentru plata ratelor si/sau luna in care au loc plati de avansuri”, cu precizarea ca modificarea adusa nu mai impune ca si conditie de deductibilitate plata taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor scadente.

Este de subliniat faptul ca reglementarile completatoare aduse prin H.G. nr. 348/27.03.2003, de modificare a Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin H.G. nr. 598/2002- (art 71, alin. (2) lit.a)), stipuleaza ca , “ (2) *In cazul persoanelor inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care nu au evidenciat taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D. d) – f) din lege in decontul privind taxa pe valoarea adaugata si nu au efectuat inregistrarea contabila 4426=4427, organele de control vor proceda astfel : a) daca prestarile de servicii respective sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, vor dispune inregistrarea taxei pe valoarea adaugata aferente acestor operatiuni la randurile de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna in care a avut loc controlul. In aceasta situatie nu se vor mai calcula dobanzi si penalitati de intarziere”.*

Cu alte cuvinte dispozitiile legale precitate acorda contribuabililor platitori de taxa, dreptul de deducere a acesteia aferenta ratelor de leasing scadente si achitate chiar in situatiile in care nu a fost evidenciată taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D. d) – f) din Lege sau nu s-a efectuat inregistrarea contabila prevazuta, dand astfel prioritate destinatiei efective a operatiunilor realizate si nu modalitatilor de operare in evidente. De altfel, in asemenea situatii normele la care s-a facut referire, obliga organele de control sa dispuna inregistrarea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni in decontul de T.V.A. pentru luna in care a avut loc controlul, fara dreptul de a mai calcula dobanzi si penalitati. Atat timp cat, potrivit normelor legale, agentul economic avea dreptul sa inregistreze concomitent taxa deductibila si colectata aferenta ratelor scadente, stingandu-i-se in acest mod orice obligatie fata de buget, apare cat se poate de logica reglementarea adusa prin O.G. nr. 36/31.01.2003.

Acest mod de lucru a fost extins si pentru perioada anterioara modificarii Legii nr. 345/2002, ca urmare a Solutiilor aprobate prin Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/28.07.2003. Astfel, potrivit pct. 1 lit. a-c din Solutiile emise privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin decizia de mai sus, pentru operatiunile de leasing care au fost efectuate pana la data de 01 martie 2003 exclusiv, taxa pe valoarea adaugata se regularizeaza astfel:

Conform punctului 1 lit. a), *daca prestarile de servicii respective au fost destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni se va inscrie in decontul privind taxa pe valoarea adaugata, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.*

Potrivit punctului 1 alin. (2), *din punct de vedere contabil se va storna inregistrarea “4428 = 446” si se va efectua inregistrarea “4426 = 4427”.*

Punctul I. 2. din cuprinsul Solutiilor, ca de altfel si toate actele normative incidente in speta pe perioada supusa verificarii, statueaza obligativitatea organelor de control ca la verificarile efectuate sa aplice aceeasi procedura in cazul in care constata ca persoanele impozabile nu au efectuat respectivele regularizari.

Incepand cu data de **01.01.2004**, potrivit art. 155, alin. (4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, *“operatiunile de leasing extern se autofactureaza de catre beneficiarii din Romania, inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, la data stabilita prin contract pentru plata ratelor de leasing si/sau data platii de sume in avans”*. Potrivit pct. 60 alin. 2 din Normele de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004 datele cuprinse in facturile fiscale emise prin autofacturare se inscriu in jurnalele de cumparari si jurnalele de vanzari fiind preluate corespunzator in decontul de taxa pe valoarea adaugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila. Fata de cele de mai sus rezulta ca reglementarile actuale nu vin in contradictie cu cele precedente ci dimpotriva stabilesc aceleasi mod de lucru in legatura cu operatiunile in speta.

Prin contestatia formulata, referitor la operatiunea de leasing se sustine ca pentru perioada supusa controlului cuantumul taxei aferenta ratelor scadente se ridica la suma de S4 lei, suma, de altfel, corect stabilita de organele de verificare, situatie in care, in mod legal, masura dispusa trebuia sa afecteze numai diferenta dintre suma totala a taxei pe valoarea adaugata stabilita in vama si cea pentru care societatea avea drept de deducere.

Pentru justificarea celor de mai sus petenta a depus la dosarul cauzei (filele 35 la 43) documente completatoare (copia contractului de leasing si graficul de esalonare a ratelor, copie dupa factura proforma cu valoarea totala tranzactiei –s euro si factura reprezentand avansul achitat de s2 euro, copie dupa extrasul de leasing si lista furnizorului).

In fapt S.C. X S.R.L., in baza contractului nr. 3/047/40309/21.10.2002 (fila 35) a achizitionat in regim de leasing de la firma Y- Ungaria un mijloc de transport auto de marfuri. Valoarea mijlocului fix, potrivit declaratiei vamale de import, inregistrata in contabilitate a fost de s1 lei (s EUR), din care avansul achitat si facturat de furnizor (fila 38) a fost de s2 EUR. In luna aprilie 2004 pe baza documentelor eliberate de organele vamale societatea a evidentiat taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma totala de S5 lei.

Asa cum rezulta din graficul de esalonare a ratelor de leasing (fila 33) si a inscrierilor facute pe acest document de catre B.C.R. Sucursala Dej a fost confirmata achitarea de catre locatar (petenta) a ratelor, inclusiv pentru data de 15.10.2004. Aceste date se regasesc consemnate si in fisele analitice (cartea mare a furnizorului Y si a contului “5124”- cont valutar Leasing – filele 41 si 42) din care rezulta ca a fost achitata locatorului suma totala de s3 EUR (s4 EUR, rate plus dobanzi si s2 EUR avans) la cursul de schimb de s5 LEI/EUR, totalizand S9 lei cum de altfel a fost mentionat si in actul de control.

Prin aplicarea la aceasta suma a cotei standard de taxa pe valoarea adaugata de 19% a rezultat suma de S4 lei, pentru care societatea la data verificarii (30.06.2004) avea drept de deducere.

Organul de verificare face mentiuni exprese in cuprinsul procesului verbal in legatura cu datele prezentate anterior, iar cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se consemneaza ca acesta putea fi exercitat in conditiile in care societatea petenta ar fi respectat normele legale enumerate la punctele 1, 2 si 3 din cuprinsul capitolului III din actul de control.

Astfel, la pct. 1, se retine ca incepand cu data de 01.06.2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002) pana la data de 28.02.2003 S.C. X S.R.L. avea obligatia sa achite taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing, (art. 29 litera D. d) din Legea nr. 345/2002) dar nu a facut-o si nu a inregistrat taxa deductibila aferenta acestor rate.

In cadrul pct.2 din procesul verbal se precizeaza ca incepand cu data de 01.03.2003 (intrarea in vigoare a prevederilor O.G. nr. 36/30.01.2003 de modificare a art. 29. D. d) din Legea nr. 345/2002) si pana la data de 31.12.2003 societatea nu a evidentiat taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

Pentru perioada de la 01.01.2004 (cand au devenit aplicabile in domeniu prevederile art. 155 alin. (4) din Legea nr. 571/22.12.2003 si cele ale pct. 60 alin. (1) si (2) din Normele Metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004) si pana la data controlului, la pct. 3 din actul de control se arata ca societatea nu a efectuat autofacturarea si nici nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata la data stabilita pentru plata ratelor de leasing, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

Fata de aceste date si in raport de reglementarile legale incidente in speta la care s-a facut referire mai sus constatam ca operatiunile privitoare la taxa pe valoarea adaugata ce trebuiau efectuate de petenta priveau atat taxa pe valoarea adaugata colectata cat si cea deductibila, operatiuni care prin inregistrarea lor concomitenta pentru toata perioada supusa controlului stingeau orice obligatie fata de buget. In aceasta situatie se retine ca masura luata de organul de control este contrara dispozitiilor legale precitate impunandu-se admiterea ca intemeiata a contestatiei petentei cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei.

In ceea ce priveste **capatul de cerere referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S10 lei**, verificarea efectuata in cauza, concretizata prin stabilirea diferentei suplimentare mentionata, scoate in evidenta, existenta a doua situatii distincte in care societatea a efectuat prestatii de transport auto internationale. Una este aceea aferenta exporturilor iar cealalta cea aferenta importurilor, pentru ambele categorii de operatiuni, in opinia organului de control, petenta nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere. Normele legale in materie, anterior citate, au valabilitate pe perioada supusa verificarii si cu privire la aceste constatari.

Astfel potrivit art.4 alin. (1) din Legea nr. 345/01.06.2002, "*Se considera prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri in sensul art. 3. Astfel de operatiuni pot fi: c) transport de persoane si marfuri*".

La art. 11 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 se consemneaza ca, "*Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata: a) **exportul de bunuri**, transportul si prestarile de servicii legate direct de exportul bunurilor,.....e) transportul, prestarile de servicii si accesorii transportului, precum si alte prestari de servicii aferente marfurilor din import si a caror contravaloare este inclusa in baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) si (2)*".

Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin H.G. nr. 598/2002, cu referire la scutirea de taxa pe valoarea adaugata a operatiunilor de aceasta natura, la art. 27 alin. (7) lit. a) stipuleaza ca, “ *Pentru **transportul marfurilor exportate la destinatie in strainatate beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata transportatorii, in baza art. 11 alin. (1) lit. a) din lege,..... . Justificarea scutirii, in functie de tipul transportului, se face astfel : a) in cazul transportului auto, cu urmatoarele documente: contractul incheiat cu unitatea exportatoare sau, dupa caz, cu casa de expeditie ori cu beneficiarul din strainatate sau comenzile acestora; **documentul de transport international, vizat de organele vamale, sau copie de pe acesta pentru casele de expeditie**”;***

Incepand cu data 01.01.2004, data punerii in aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prin Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr. 1846/22.12.2003 s-au aprobat Instructiunile de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din lege.

Potrivit art. 6 alin. (6) din Instructiuni, scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru **transportul aferent bunurilor exportate** se justifica astfel: “*a) in cazul transportului auto, cu urmatoarele documente: contractul incheiat cu exportatorul sau, dupa caz, cu casa de expeditie ori cu beneficiarul din strainatate; copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport international sau copie de pe acesta pentru casele de expeditie;*”.

Asa cum se retine in cuprinsul actului de control si a referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei taxa pe valoarea adaugata in suma de 310.540.064 lei s-a calculat pentru transporturile internationale aferente **exporturilor** de marfuri pe motivul ca petenta nu a justificat cu documente legale scutirea de taxa a prestatiiile facturate beneficiarilor. Se consemneaza ca in timpul verificarii reprezentantii legali ai societatii nu au prezentat organelor de control pentru fiecare transport efectuat, **contractul incheiat cu exportatorul si comanda acestuia, iar din facturile fiscale nu rezulta cu exactitate precizata operatiunea de transport pentru care societatea a intocmit document fara taxa pe valoarea adaugata.**

Prin contestatia formulata petenta sustine ca transporturile internationale de bunuri efectuate sunt justificate, acestea dau dreptul la scutirea de taxa pe valoarea adaugata, aratandu-se ca, in ceea ce priveste exporturile de marfuri exista pentru fiecare operatiune contract de transport cu mijloace auto in trafic international, care se prezinta sub forma scrisorii de trasura tip CMR, adica tocmai contractul despre care face vorbire organul de control.

Atat pentru prestatiiile de transport international aferente exporturilor cat si pentru cele aferente importurilor petenta a prezentat la dosarul cauzei (filele 45 la 210) copii dupa facturile fiscale, asa cum sunt consemnate in anexele nr. 4 si 5 la actul de control, precum si C.M.R. – uri (borderouri centralizatoare filele 221 la 227) si comenzi, dar nu in toate cazurile. De altfel, in cuprinsul contestatiei petenta a mentionat expres ca documentele justificative ale operatiunilor in cauza o sa fie prezentate in timp util la dosar.

Analizand detaliat intreaga documentatie transmisa de petenta in dosarul cauzei rezulta ca intr-un numar de 8 cazuri pentru operatiunile **de transport international aferent exporturilor** pentru care s-a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S11 lei conform facturilor inscrise in anexa nr. 4 la actul de control (filele 15 la 16), exista documentele justificative despre care organul de control afirma ca nu au putut fi prezentate de contestatoare care probeaza scutirea de taxa, adica, tocmai **contractele incheiate cu unitatile exportatoare (C.M.R. – uri) sau comenzile acestora**, acestea fiind anexate facturilor din dosarul cauzei (filele 57 la 60, 103 la 107 si 219, 128 la 133, 138 la 153 si 212, 157 la 161 si 218). Pe cale de consecinta pentru suma de mai sus urmeaza a fi admisa contestatia petentei.

Mentionam ca in doua cazuri (factura fiscala nr. 5786514/08.04.2004 si factura fiscala nr. 5058927/29.09.2003 – filele 113 si 117) au fost inscrise eronat in anexa nr. 4 ca reprezentand transporturi internationale aferente exporturilor de marfuri, desi ele sunt aferente importurilor de marfuri. De precizat ca in cauza transporturile internationale nu au fost justificate cu documente legale pentru a beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata fapt pentru care suma de S12 lei corect a fost tratata de organele de control.

Operatiunea consemnata la pozitia nr. 2 din anexa nr. 4 la actul de control (factura fiscala nr. 4482217/20.09.2002 – fila 121), cu taxa colectata in suma de S13 lei, potrivit documentelor anexate, rezulta ca nu reprezinta transport international legat de exportul bunurilor, factura vizeaza un transport international din Germania in Republica Moldova, asa acum de altfel reiese din C.M.R.-ul depus de contestatoare (pentru firma din Republica Moldova).

Referitor la facturile fiscale nr. 4482225/18.11.2002 si nr. 5058908/24.04.2003 (filele 124 si 127), pozitiile 8 si 17 din anexa nr. 4 la actul de control (taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S14 lei) este de precizat ca acestea nu reprezinta transport international efectuat de petenta ci transporturi decontate intre S.C. X S.R.L. si S.C. Y S.R.L. si efectuate conform C.M.R.-urilor anexate la facturile in cauza.

Pentru celelalte 18 facturi fiscale (filele 48, 50, 53, 56, 64, 66, 72, 76, 80, 85, 87, 90, 92, 100, 102, 110, 137 si 156) din cele 31 inscrise in anexa nr. 4, cu taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de S15 lei, transporturile internationale aferente marfurilor exportate nu sunt justificate cu documentele prevazute de normele legale precizate anterior, petenta prezentand alte acte decat cele necesare probarii operatiunilor contestate.

Printre cauzele care au determinat neluarea in considerare a documentelor transmise de petenta la dosarul cauzei enumeram:

La un numar de 7 facturi fiscale (filele 50, 64, 80, 87, 92, 99 si 110) petenta nu a transmis documentele de transport international (C.M.R. –uri);

In 8 cazuri (facturile fiscale anexate la filele 48, 53, 66, 72, 76, 85, 100 si 102) documentul justificativ al transportului international (C.M.R.) nu apartine facturilor la care petenta a facut referire;

Intr-un numar de 8 cazuri (filele 48, 76, 85, 102, 113, 117 si 121) s-au anexat facturilor fiscale C.M.R. - uri (dubluri) aferente prestatiilor efectuate pentru importul de bunuri;

La trei facturi fiscale (filele 56, 113 si 137) au fost anexate C.M.R. –uri care nu privesc beneficiarul intern sau extern inscris in acestea, iar intr-un caz (fila 156) factura fiscala priveste alta firma decat destinatarul marfii transportate, cu precizarea ca nu exista pe documentul de transport international instructiuni ale expeditorului cu privire la schimbarea destinatiei marfurilor sau destinatarului acestora.

Fata de datele prezentate mai sus constatam ca organele de control corect au aplicat prevederile legale cu privire la regimul scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de transport international aferente exporturilor de bunuri in 21 de cazuri acestea nefiind justificate cu documente legale si drept urmare in mod intemeiat a fost determinata diferenta suplimentara de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S16 lei.

Articolul 30 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002 consemneaza ca, “ *Pentru transportul marfurilor importate, a carui contravaloare este inclusa in baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) si (2) din lege, transportatorii, respectiv casele de expeditie, vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata, prevazuta la art. 11 alin. (1) lit. e) din lege, in functie de tipul transportului astfel:*

a) in cazul transportului auto, cu urmatoarele documente: contrcatul incheiat cu unitatea importatoare sau, dupa caz cu casa de expeditie ori cu furnizorul din strainatate sau comenzile acestora, documentul de transport international sau copie de pe acesta pentru casele de expeditie, copie de pe declaratia vamala de import”;

Incepand cu data 01.01.2004, data punerii in aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pentru transportul marfurilor importate a caror contravaloare a fost inclusa in valoarea in vama, potrivit art. 139 din Legea nr. 571/2003, scutirea de taxa pe valoarea adugata in cazul transportului auto se justifica, in principiu, cu aceleasi documente ca si pentru exporturi (art. 7 alin. (1) lit. a), in plus fiind prevazut documentul de transport international din care sa rezulte ca bunurile transportate provin din import.

Cat priveste transportul international aferent **importurilor** de marfuri organul de control a luat masura calcularii taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de S7 lei, motivat de faptul ca, potrivit normelor legale in vigoare, societatea nu a justificat cu documente scutirea de taxa, in conditiile in care, in opinia organelor de verificare **locul prestatiilor de transport este in Romania.**

Analizandu-se documentatia transmisa de petenta pentru justificarea transporturilor efectuate, **aferente bunurilor importate**, se constata ca intr-un numar de 10 (zece) cazuri din cele 12 inscrise in anexa nr. 5 la procesul verbal (filele 13 si 14), cu taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita de organul de control in suma de S17 lei nu exista documente pentru justificarea scutirii.

Intr-un caz (pozitia nr. 16 – factura fiscala nr. 5058936/18.12.2003) cu taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S18 lei, documentele transmise de petenta la dosarul cauzei atesta faptul ca este vorba de transport international aferent marfurilor exportate (documentele anexate justificand scutirea de TVA pentru aceasta operatiune) si nu de importuri de bunuri, cum eronat organul de control a inscris in anexa acest document.

Cat priveste factura fiscala nr. 5786506/20.01.2004 pentru care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de S19 lei aceasta reprezinta transporturi aferente importurilor de marfuri pentru firma proprie a petentei.

Concluzionand, retinem ca organul de control, in raport de normele legale precitate, corect a determinat suplimentar taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S20 lei (anexa nr. 5 filele 13 si 14) si nu se justifica masura luata pentru suma de S18 lei.

Fata de cele aratate anterior urmeaza ca cererea petentei sa fie respinsa ca nejustificata pentru taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S21 lei, concomitent cu admiterea ca intemeiata a cererii pentru suma de S22 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus, in temeiul art. 185 alin. (1) si (3) din Codul de procedura fiscala se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. si pe cale de consecinta mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse prin procesul verbal din 11.08.2004, pentru suma totala de S21 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

2. Admiterea ca intemeiata a contestatiei si pe cale de consecinta anularea corespunzatoare a masurilor dispuse prin procesul verbal pentru suma totala de S22 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

3. Desfiintarea in totalitate a masurilor cuprinse in actul de control privind dobanzile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, in suma de S2 lei si a penalitatilor de intarziere aferente in suma de S3 lei, urmand ca in raport cu dispozitivul deciziei, punctele 1 si 2 , organele de control sa recalculeze si sa stabileasca suma accesoriilor datorate aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, cu respectarea prevederilor art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala.

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

L.S.

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon:0263-210661;212623Fax:0263-216880e-mail:contestatii@finante.bistrita.astral.ro