

**ROMÂNIA**  
**CURTEA DE APEL TIMIȘOARA**  
**SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRAT**  
**DOSAR NR.**

**DECIZIA CIVILA NR.**

\*\*\_

Pe rol se afla pronunțarea asupra recursului formulat de paratele recurente Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, Administrația Finanțelor Publice a Județului Arad, Administrația Finanțelor Publice a județului Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței civile nr. ....pronunțată de tribunalul Arad în dosarul nr. ....2009, în contradictoriu cu reclamanta intimată SC X SRL Arad, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal se constată lipsa părților. Procedura este legal îndeplinită. Dată fără citarea părților. Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la termenul din.....2010 care face parte integrantă din prezenta hotărâre, potrivit căreia instanța a amânat pronunțarea cauzei la 4.11.2016, la 11.11.2010 și la 12. 11.2010, când

**CURTEA \_**

Deliberând asupra recursurilor, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată la tribunalul Arad la data de .....2009, reclamanta SC X SRL a chemat în judecată pe calea contenciosului administrativ fiscal pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice și Administrația Finanțelor Publice a județului Arad, solicitând anularea Deciziei nr.....2009, de soluționarea contestației și a Deciziei de impunere nr.....2008, precum și anularea Raportului de Inspecție Fiscală nr.....2008. De asemenea, a solicitat exonerarea de plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin aceste acte administrativ fiscale și rambursarea soldului sumei negative a TVA în cuantum total de .....lei, reprezentând TVA calculată suplimentar în sumă de .....lei și TVA ca fiind nedeductibilă în cuantum de .....lei; cu cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta arată că în urma depunerii de către ea a unor deconturi cu sume negative de taxă pe valoare adăugată cu opțiuni de rambursare, pentru perioada august 2006 - aprilie 2007, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul pârâtei AFP a municipiului Arad, procedând la verificarea TVA în cazul operațiunilor intercom unitate din perioada aprilie 2006 - ianuarie 2008, a întocmit Raportul de Inspecție fiscală nr. ....2008. În baza constatărilor din acest raport AFP a mun. Arad a emis Decizia de impunere nr.....2008, prin care a fost obligată la plata sumelor arătate în cele ce preced.

Contestația sa împotriva acestor acte administrativ fiscale a fost respinsă de DGFP a jud. Arad prin decizia nr.....2009, fără a ține seama de argumentele

aduse în contestație. Aceste acte administrativ fiscale sunt apreciate netemeinice și nelegale pentru următoarele considerente:

1-În ce privește TVA în sumă de ..... lei pentru luna mai 2007, aferentă celor 6 facturi reprezentând „spațiu gol în camion”, emise de SC T SRL, organele de control și de soluționare a contestației au considerat greșit că facturile ar fi fost emise pentru penalități de întârziere și că în consecință ea nu ar avea drept de deducere a TVA. Contrar acestor susțineri, sumele facturate nu reprezintă penalități și nu se încadrează în art. 137 alin. 3 lit. b Teza I din Codul fiscal și în consecință ea are drept de deducere a TVA în acest cuantum, pentru că din conținutul facturilor rezultă în mod explicit obiectul facturat și anume „spațiu gol în camion” și nu penalități de întârziere cum susțin organele de control și că societatea în cauză nici nu era destinatarul mărfii.

2.Cu privire la TVA în sumă de .....lei, pentru decembrie 2007, ...lei stabilită pentru luna ianuarie 2008, .....lei stabilită pentru luna februarie 2008, .....lei stabilită pentru luna martie 2008, ..... lei stabilită pentru luna iunie 2008, .....lei stabilită pentru luna august 2008 și suma de .....lei stabilită pentru luna septembrie 2008, aferente avansurilor achitate către SC B SRL, organele de control au procedat nelegal la ajustarea dreptului de deducere a TVA, și au diminuat TVA deductibilă cu .....lei, în considerarea faptului că facturile de avans în baza cărora societatea și-a dedus TVA nu cuprind toate informațiile prevăzute de art. 155 alin. 5 din Codul fiscal și că ele au fost urmate de facturarea prestărilor de servicii reprezentând manopera, fără ca prin aceste facturi să se procedeze la regularizarea facturilor avans și că societatea nu a probat cu documente susținerile din contestație în legătură cu acordul părților în ce privește regularizarea facturilor în avans, în condițiile în care contractul de prestări-servicii încheiat de societate cu ....producătorul SC B SRL nu prevede încasarea și respectiv plata de avansuri.

Referitor la aceste considerente ale organelor de control, reclamanta arată că ea a respectat art. 155 alin. 1 din Codul fiscal pentru că pentru avansurile încasate beneficiara sumelor a emis factura în termenul legal și că prevederile acestui alineat nu fac nici o referire la specificarea în detalii în textul facturii a naturii bunurilor sau serviciilor ce urmează a fi prestate, De asemenea, arată că nu au fost încălcate nici prevederile pct. 69 alin. 4 din HG nr. 44/2004, date în aplicarea art. 155 alin. 1 din Codul fiscal, care prevăd modul în care se face regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans, respectiv prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturilor pentru contravaloarea integrală a valorii pentru bunuri sau prestărilor de servicii. În cauză, susține reclamanta nu sunt aplicabile nici prevederile art. 138 lit. a Cod fiscal deoarece operațiunea de prestări servicii nu a fost anulată total sau parțial și nici ale prev. art. 148 lit. a, deoarece nu sunt efectuate deduceri, altele decât cele înscrise în factura de avans și care este conformă cu sumele efectiv avansate pentru prestări de servicii viitoare.

^Referitor la TVA în valoare de .....lei, stabilită pentru lunile ianuarie -martie 2007 și TVA în valoare de .....lei stabilită pentru luna aprilie 2007, aferentă facturilor de prestări servicii emise către S SRL Italia, eronat organele de control au considerat că, în primul caz, locul prestării de servicii este Italia și nu România, iar în al doilea caz România și nu Italia, unde prestatorul este stabilit sau are sediu fix deoarece, în conf. cu prev. art. 128 alin. 12 lit. f și alin. 3 din Codul fiscal, bunurile care au fost trimise de această societate spre prelucrare în România de către reclamantă, reprezentau în Italia un nontransfer doar în condițiile în care, după prelucrarea acestora ar fi fost reexpediate persoanei impozabile în statul comunitar

/ din care au fost expediate; respectiv Italia. Contrar susținerilor organelor de control ■•  
/ că aceste prestări de servicii se încadrează în art. 131 alin . 1 Cod fiscal, aceste  
prestări de serviciu fac obiectul art. 133 alin. 2 lit. h pct. 2 Cod fiscal. ,Cum aceste  
-bunuri nu s-au reîntors în Italia, aceste operațiuni reprezintă pentru S SRL achiziții  
intercomunitare asimilate, iar în Italia aceste operațiuni reprezintă 'transferuri, pentru  
aceste achiziții asimilate societatea italiană, înregistrată fiind în scopuri de TVA în România  
ar fi avut dreptul aplicării măsurilor de simplificare, în baza art. 128 alin. 14 Cod fiscal, în  
concluzie nefiind cazul plății în România a TVA.

4.În ce privește TVA în sumă de .....lei pentru februarie 2008, aferente  
facturilor de vânzări de bunuri emise de H&M din Suedia, sunt  
nejustificate susținerile organului fiscal că operațiunea de vânzare de costume de  
baie de către reclamantă acestei societăți ar fi fost finalizată pe teritoriul României în  
momentul livrării bunurilor la Oradea sau-București către transportator și că astfel  
prețurile reprezentând contraprestația vânzărilor ar intra în baza de impozitare.  
Susținerile sunt în contradicție cu disp. 143 alin. 1 lit. b Cod fiscal și art. 1, art. 3 și  
art. 10 din OMFP nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, fiind  
- evident faptul că aceste bunuri prin punerea la dispoziția căraușului nu au fost puse  
și al dispoziția societății cumpărătoare pe teritoriul României, fapt rezultat din  
declarația vamală de export, certificarea de către Biroul vamal de ieșire din spațiul  
comunitar și confirmarea trimisă Biroului vamal că bunurile au părăsit spațiul  
comunitar.

5.Reclamanta arată că greșit s-au respins de la rambursare sumele de .....  
lei, .....ei..... lei aferente avansurilor achitate societății  
~ comerciale B SRL, pentru facturile din lunile februarie, martie, iunie,  
august și septembrie 2008, pentru aceleași argumente de ordin legislativ de la  
punctul al doilea..

6.Argumentele invocate la punctul 4 sunt aplicabile și referitor la TVA stabilită prin  
raport pentru luna martie 2008, aferentă facturilor de vânzări de bunuri emise \_ către  
H&M din Suedia, TVA contestată în sumă de .....lei, lună aprilie 2008 privind TVA  
constată în sumă de .....lei și luna mai 2008 privind TVA contestată în sumă de  
.....lei.

7. Pentru TVA stabilită pentru luna aprilie 2008, aferentă facturii.....2008,  
privind „spațiu-gol în camion”, valoarea TVA constată este de ... lei, ar argumentele  
sunt cele de la punctul 1.

8.Privitor la TVA pentru luna mai 2008, aferentă facturilor de vânzări la export,  
valoarea TVA contestată este ..... lei, reclamanta arată că, contrar susținerilor  
organelor de control ea a prezentat pentru justificarea exportului privind inoicurile  
.... și .....2008, bunurile exportate de ea au fost confirmate de client, care  
după recepționare a efectuat plată acestor facturi.

Prin întâmpinări, pârâtele **DGFP a jud. Arad și AFP a municipiului Arad** au  
solicitat respingerea acțiunii, cu motivarea că, în ce privește cele șase facturi privind  
TVA aferentă lunii mai 2007, organele de control au considerat corect că în conf. cu  
disp. art. 137 alin. 3 lit. b din Codul fiscal aceste penalități nu constituie bază de  
impozitare și ca atare au respins dreptul de deducere a TVA; iar în ce privește perioada  
octombrie - decembrie 2007, ianuarie - martie 2008 și iunie și august -septembrie  
2008, privind facturile de avans achitate pentru manoperă de confecționare a  
costumelor, de baie de către societatea B SRL, \_ corect, pentru facturile care nu au  
mai fost stornate și nu au fost specificate prestările de servicii s-a considerat că  
reclamanta nu trebuia să deducă TVA.

Ajustarea dreptului de a deduce s-a făcut în conformitate cu art. 138 lit. a, art. 148 lit. a și art. 55 alin. 1 din Codul fiscal și pct. 69 alin. 4 din HG nr. 44/2004.

Referitor la veniturile realizate de reclamantă în perioada ianuarie - aprilie 2007» din prestările de servicii reprezentând confecționarea de costume de baie, în baza contractului încheiat cu societatea italiană S SRL, de asemenea, corect organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate cazurile bunurile au fost transportate în afara României și că o parte dintre ele au fost puse la dispoziția societății italiene pe teritoriul României, respectiv la Oradea sau București, încălcându-se astfel condiția obligatorie prev. de art. 133 lit. h pct. 2 din Codul fiscal, potrivit căreia pentru a considera locul prestării în afara României, trebuia ca operațiunile să se refere la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate.

În cazul facturilor reprezentând „spațiu gol din camion” emise de societatea T SRL și în cazul privind operațiunile desfășurate în baza contractului cu S SRL, s-a avut în vedere nota explicativă dată de N, în calitate de director general și împuternicit al reclamantei.

În perioada februarie - aprilie 2008 reclamanta a vândut costume de baie societății H&M din Suedia, bunurile fiind transportate la Oradea sau București, de unde s-au efectuat formalitățile vamale, contrar susținerilor reclamantei, pentru ea operațiunile reprezintă vânzări interne, conform prevederilor art. 132 alin. 1 lit. c) din codul fiscal și în consecință societatea suedeză avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România în baza art. 153 ind. 1 Cod fiscal.

Pentru aceste considerente, în baza art. 126 alin. 1, art. 128 alin. 1 și art. 140 alin. 1 cod fiscal organele fiscale au procedat la stabilirea debitului reprezentând TVA colectată aferentă livrărilor de tunuri care au fost transportate și puse la dispoziția societății suedeze și pentru care s-au întocmit formalitățile vamale de export în afara comunității.

Și în cazul celor două exporturi efectuate în luna mai 2008, pentru care reclamanta nu a putut justifica scutirea cu documentele prevăzute de art. 2 alin. 2 și art. 3 alin. 1 și 2 din OMF nr. 2421/2007, constând în certificarea obținută de la biroul vamal de ieșire a mărfurilor din spațiul comunitar și acordarea liberului de vamă, aceasta nu a putut justifica scutirea de TVA și în consecință, corect s-a stabilit de către organele de control conform art. 140 alin. 1 și art. 143 alin. 3 din Codul fiscal și art. 2 alin. 2 și dispozițiilor din OMF nr. 2421/2007, arătate în cele ce preced plata de TVA suplimentară în cuantumul arătat.

**Prin sentința civilă nr..... 2010, pronunțată în glosar nr..... / 2009 Tribunalul Arad** a admis acțiunea în contencios administrativ fiscal exercitată de reclamanta SC X și în consecință a anulat Decizia nr. ....2009 privind soluționarea de către DGFP a jud. Arad a contestației reclamantei și Decizia de impunere emisă de AFP a mun. Arad nr.....2008 privind obligațiile fiscale suplimentare-stabilite de Inspecția fiscală în sarcina reclamantei în sumă de ..... lei TVA calculată suplimentar și .....lei TVA nedeductibilă, a anulat Raportul AFP a municipiului Arad nr.....2008, a exonerat reclamanta de plata obligațiilor fiscale stabilite prin aceste acte; a constatat că reclamanta este îndreptățită la rambursare TVA și a dispus ca parata AFP a municipiului Arad să-i ramburseze TVA în <sup>suma</sup> de .....lei, constatând că nu datorează suma de .....lei TVA stabilită suplimentar. A respins acțiunea reclamantei față de pârâtele Activitatea de Inspeecție Fiscală a AFP a municipiului Arad și Serviciul de Soluționare a Contestațiilor a DGFP a jud. Arad, obligând pârâtele să-i plătească reclamantei ..... lei cheltuieli de judecată.

//

Pentru a hotărî astfel, tribunalul reținut că reclamanta este îndreptățită deducerea TVA în sumă de .... lei, aferentă facturii emisă de SC T "SRL în luna mai 2007 și aprilie 2007 având ca obiect „spațiu gol din camion” pentru că deducerea taxei s-a făcut cu respectarea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de art. 1 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, având în vedere că această societate, în calitate de transportator și emitent al facturilor nu a tratat sumele facturate reclamantei ca fiind penalități, din moment ce ea nu a aplicat prevederile art. 137 alin. 3 lit. b din Codul fiscal, potrivit cărora penalitățile nu se includ în baza de impozitare și în acest caz factura se emite fără TVA. Întrucât aceasta a considerat contrapartida rezultând dintr-o prestare de serviciu, exigibilitatea taxei a intervenit, potrivit art. 134 alin. 2 Cod fiscal, la momentul emiterii facturii, moment în care s-a născut și dreptul de deducere a taxei de către reclamantă, astfel cum prevede art. 145 alin. 1 Cod fiscal.

În ce privește taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare, aferentă avansurilor achitate de către SC B SRL, potrivit contractului internațional pentru producție pe bază de -comision încheiat de către aceasta cu reclamanta la data de .....2004, pe o perioadă nedeterminată, din Fișa contului 4092 - „Furnizor debitor pentru prestări de servicii” și din Anexa nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală rezultă că o parte din sumele reprezentând avansuri au fost stornate odată cu emiterea facturilor pentru prestările de servicii efectuate, astfel cum se prevede la pct. 69 alin. 4 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar o parte din avansuri, pentru care nu se poate dovedi că serviciile au fost prestate și facturate, se regăsesc încă în sold nedecontate, iar din celelalte documente contabile nu a rezultat că aferent acestor avansuri, serviciile au fost prestate și că acestea ar fi trebuit să fie facturate. În acest caz, instanța a împărtășit punctul de vedere exprimat în raportul de expertiză fiscală judiciară, potrivit cărora avansurile acordate de reclamantă acestei societăți sunt aferente prestării unor servicii convenite în baza contractului internațional arătat, care este în derulare și în consecință raportul comercial pentru care a fost acordat avansul nu se poate considera ca fiind încheiat și nici nu se poate concluziona că facturile au fost emise pentru contravaloarea integrală a prestării serviciului, câtă vreme serviciile sunt prestate în continuare și prestatorul nu a facturat integral și serviciile aferente avansurilor încasate; cele două părți convenind că nu pentru toate avansurile s-a realizat facturarea serviciilor.

În baza Raportului de inspecție fiscală organele de inspecție au ajustat dreptul de deducere al TVA aferentă avansurilor plătite de reclamantă în favoarea acestei societăți diminuând TVA deductibilă cu suma totală de .....lei.

Operațiunea se încadrează în categoria avansurilor așa cum acestea sunt definite de art. 134 ind. 2 Cod fiscal și pentru care prestatorul a emis facturi în condițiile art. 155 alin. 1 Cod fiscal și a colectat TVA aferentă acestor avansuri. În baza acestor facturi reclamanta și-a exercitat corect dreptul de deducere a TVA în condițiile art.146 alin. 4-lit.a Cod fiscal, pentru că întrunea condițiile privitoare la dreptul de deducere a ei stipulate la art. 145 alin. 2 Ht. b din același act normativ, astfel că organele de inspecție fiscală eronat nu au acordat dreptul de deducere a taxei; de ....lei și au respins dreptul de rambursare a taxei aferente avansurilor plătite.

În ce privește prestările de\* servicii efectuate de reclamantă către societatea italiană S SRL și la taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de către organul fiscal, bunurile au fost transmise în România de S SRL Italia în condiții de non-transfer și au fost prelucrate de reclamantă și apoi transportate la Oradea și București unde au fost predate societății transportatoare SC T



SRL, de unde au fost transportate în afara României, atât la beneficiari din Comunitatea Europeană cât și din afara comunității.

Instanța consideră, opinie exprimată și în raport, că astfel de operațiuni constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale, au locul prestării în Italia, în speță fiind întrunite condițiile art. 133 alin. 2 lit. h pct. 2 Cod fiscal și că prestările de serviciu efectuate de reclamantă pentru societatea italiană nu sunt operațiuni impozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, pentru că nu este întrunită una din condițiile cumulative și anume cea de la lit. d a art. 126 alin. 1 Cod fiscal. În consecință, eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina reclamantei taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .....lei și au diminuat dreptul de rambursare cu această sumă.

În ce privește bunurile cumpărate de H&M din Suedia, acestea au fost transportate și ele la Oradea și București și exportate de această societate în țări din afara Comunității Europene, astfel că în conf. cu disp. art. 143 alin. 1 lit. b, sunt scutite de TVA; în consecință reclamanta este îndreptățită la rambursarea TVA în sumă de .....lei.

Referitor la TVA aferentă exporturilor efectuate în luna mai 2008 cu facturile nr. ... și ..... din 15 mai 2008, instanța constată că exportul a fost realizat și justificat în conformitate cu dispozițiile art. 3 alin. 2 lit. a și b pct. 3 din OMFP nr. 2421 /2007, având în vedere că declarația de export a fost acceptată de organele vamale și bunurile au părăsit teritoriul comunitar. În consecință, aceste operațiuni sunt scutite de plata TVA și reclamantă este îndreptățită la rambursarea sumei de ..... lei.

Conchizând, instanța a constatat că reclamanta este îndreptățită la rambursarea TVA în sumă de .....lei și a constatat că nu datorează suma de .....lei reprezentând TVA suplimentară de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. .... 2008.

**Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad** admiterea recursului, modificarea sentinței atacate în ceea ce privește anularea actelor administrative atacate, în sensul respingerii acțiunii ca fiind netemeinică și nelegală și în consecință menținerea Deciziei nr.....2009 emisă de D.G.F.P. Arad și Decizia de impunere emisă de A.F.P. a municipiului Arad cu nr.....2008 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de Inspecția Fiscală

În motivarea recursului se arată că în luna mai 2007, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă un număr de 6 facturi în valoare totală de .....lei din care taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei iar în luna aprilie 2008 a înregistrat în evidența contabilă factura nr.....2008 în suma totală de .....lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de ..... lei, facturi reprezentând „spațiu gol în camion” emise de societatea T SRL.

Din nota explicativă luată de d-lui N, director general și împuternicit al S.C. X S.R.L. a rezultat că aceste facturi reprezintă „penalități de nelivrare a mărfii la data declarată pe site-ul acestora.” De asemenea, în nota explicativă se specifică că odată introduse datele de livrare pe site-ul societății menționate anterior, se considera încheiat un contract cu prestatorul iar nerespectarea comenzilor duce la plata penalităților.

Organele de control au considerat că, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare aceste penalități nu constituie baza de impozitare din punct de vedere al taxei pe valoarea

adăugată, ca urmare pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ..... lei respectiv .....lei aferentă facturilor prezentate mai sus nu intervine exigibilitatea și faptul generator deci nici deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată

asa după cum prevede art. 134 coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din Legea 571/2003 modificările si completările ulterioare.

În perioada octombrie 2007 - decembrie 2007, ianuarie 2008 - martie 2008, iunie 2008 si august - septembrie 2008, reclamanta a înregistrat în evidenta contabila si a dedus taxa pe valoarea adăugata în baza unor facturi de avans achitate pentru manopera confecționare costume de baie societății B S.R.L. si care pana la data verificării efectuate nu au fost stornate.

Pentru o parte din avansurile achitate acestei societăți, în facturile aferente s-au nominalizat numerele comenzilor pentru care s-au încasat sumele însa pentru cele care nu au mai fost stornate nu au fost specificate prestările de servicii respectiv comenzile pentru care s-au încasat aceste avansuri de către furnizor, așa cum se prevede la art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

Pe perioada derulării contractului de prestări servicii încheiat între cele doua societăți, unele avansuri au fost stornate odată cu facturarea prestărilor de servicii însa pentru suma de .....lei avansurile nu au fost stornate cu toate ca totalul sumelor reprezentând prestări servicii - manopera facturata furnizorului B S.R.L. este superior avansurilor încasate si facturate.

Ca urmare, în baza art. 138 lit. a), art. 148 lit. a) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare și ale pct. 20 alin. (2) si pct. 69 (4) din H.G. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspecție fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial, diminuând taxa pe valoarea adăugata deductibila cu sumele de .....lei pentru luna decembrie 2007, .....lei pentru luna ianuarie 2008, .....lei pentru luna februarie 2008, .....lei pentru luna martie 2008, .....lei pentru luna iunie 2008, .....lei pentru luna august 2008 si .....lei pentru luna septembrie 2008.

În perioada ianuarie 2007 - aprilie 2007 reclamanta a realizat venituri din prestări servicii (confecționare costume de baie) efectuate în baza contractului FN din data de .....2003 încheiat cu societatea italiana S SRL conform căruia partenerul din Italia, beneficiarul prestărilor, trimite materialele necesare iar după prelucrarea acestora, produsele rezultate (costume de baie) sunt trimise înapoi în Italia sau direct în alte state membre.

Condiția obligatorie prevăzuta la art. 133 lit. h) pct.2 prima liniuța din Legea -nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, pentru a considera locul prestării în afara României în cazul prestărilor asupra bunurilor mobile corporale, era ca operațiunile sa se refere la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate. Organele de inspecție fiscala au constatat însa ca nu în toate cazurile în care s-au efectuat de către SC X SRL prestări asupra bunurilor primite de la societatea italiana S SRL Italia, bunurile au fost transportate în afara României, ci o parte din ele au fost puse la dispoziția beneficiarului (S SRE~ Italia) pe teritoriul României, respectiv la Oradea sau București. De aici bunurile părăsesc România însoțite de CMR-uri prezentate în copie de către SC X SRL si ajung în Germania, expeditorul fiind societatea T SRL, destinatara H&M Germania, transportul nefiind contractat si achitat de către S.C. X, relația de transport între Oradea respectiv București si Germania fiind între S.C. T



S.R.L. si societatea H&M .....

Exista doua astfel de situatii, una fiind cea in care in Oradea sau Bucuresti s-au întocmit declarații vamale de export pentru aceste bunuri si acestea au părăsit spațiul comunitar, precum si al doilea caz in care bunurile au ajuns la un beneficiar din comunitate. In primul caz s-au constatat următoarele:

Bunurile (materiile prime pentru costume de baie) au sosit la S.C. X SRL ca nontransfer pentru societatea italiana si au fost înscrise in Registrul bunurilor primite al societății romane, iar după prelucrarea acestora de către S.C. X SRL au fost transportate la Oradea sau Bucuresti, unde s-au efectuat formalitățile vamale in vederea exportului bunurilor către diverși beneficiari din afara spațiului comunitar, respectiv către societățile H&M din USA, Norvegia, Elveția, Canada, China si Hong Kong. -

Astfel, s-au întocmit declarații vamale de export in care la rubrica Expeditor/Exportator este înscrisa societatea X SRL, cu toate că proprietara bunurilor era societatea italiana Stema SRL. Valoarea de export a bunurilor înscrisa la casuta "Moneda si valoare total facturata"(in moneda străina) din declarația vamala de export si valoarea statistica înscrisa in casuta nr.46 (contravaloarea in lei) este una si aceeași si reprezintă doar contravaloarea prestărilor de servicii (respectiv manopera facturata de S.C. X SRL pentru prelucrările efectuate asupra materiilor prime in vederea confecționării costumelor de baie) fara a include si valoarea materiilor prime care intra in valoarea bunurilor.

Din Oradea sau Bucuresti mărfurile au fost transportate in Germania la societatea H&M, SC X SRL prezentând copii de pe CMR-uri in care SC X SRL nu figurează înscrisa, la rubrica expeditor fiind înscrisa societatea T SRL Oradea sau Bucuresti, iar la destinatar H&M Germania.

În luna.mai 2008 reclamanta a realizat doua exporturi pentru care nu a putut justifica scutirea cu documentele prevăzute la art.2 alin.(2) si art.3 alin.(1) si alin.(2) din OMF nr. 2421/2007, in sensul ca documentele de însoțire la export (EAD) nu sunt certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, nu sunt certificate cu liberul de vama acordat de autoritatea vamala si nu au putut fi prezentate nici confirmările electronice a părăsirii teritoriului comunitar transmise de biroul vamal, așa cum se poate observa si din anexa nr. 20 a raportului de inspecție fiscala.

Cele doua exporturi sunt cel efectuat in data de.....2008 pentru care s-a întocmit documentul de însoțire la export nr. ....si invoice-ul nr.....2008 valoarea sa fiind de .....EUR respectiv .....RON si exportul efectuat in data de.....2008 pentru care s-a întocmit documentul de însoțire la export nr. ....si invoice-ul nr.....2008 valoarea sa fiind de .....EUR respectiv .....RON.

Deoarece reclamanta nu a putut justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugata pentru cele doua exporturi, organele de inspecție fiscala au stabilit in sarcina acesteia un debit reprezentând taxa pe valoarea adăugata suplimentara in suma de .....lei, in baza art. 140 alin. (1) si art. 143 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 2 alin. (2) si art. 3 alin. (1) si alin. (2) din O.M.F. nr. 2421/2007.

Instanța de fond a considerat că reclamanta a efectuat livrările la export, justificate cu documentele prevăzute la art. 3 alin. (2) din OMFP nr. 2421/2007 și, în consecință, operațiunile sunt scutite de la plata TVA, fără însă a-și pune problema dacă „acceptarea declarației materializată prin alocarea de către aplicația ECS-RO a



MRN -ului", așa cum se menționează în expertiză, înseamnă același lucru cu „confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal”, așa cum prevede O.M.F.P. 2421/2007, în vederea aplicării scutirii de TVA la exporturi.

Considerăm recurențele că suma de .....lei, acordată cu titlu de cheltuieli de judecată, este nepotrivit de mare raportat la complexitatea cauzei și la obiectul ei și în consecință solicită reducerea cuantumului acestor cheltuieli.

În drept se invocă art. 304 pct. 9 și art. 304A1, art. 312 Cod pr. Civila - Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; Hotărârea ; Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; O.M.F. nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv; Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

**Analizând recursurile prin prisma motivelor invocate de către recurente cât și în conformitate cu dispozițiile art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă**, care impun analizarea cauzei sub toate aspectele, Curtea apreciază că acesta sunt întemeiate cu privire la o parte din criticile formulate, pentru considerentele ce urmează a fi expuse:

1.În ce privește TVA în sumă de ..... lei pentru luna mai 2007, și TVA în sumă de .....lei aferentă celor 7 facturi reprezentând „spațiu gol în camion”, emise de SC T SRL, prima instanță a reținut că deducerea taxei s-a făcut cu respectarea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere prevăzut de art. 146 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, având în vedere că această societate, în calitate de transportator și emitent al facturilor nu a tratat sumele facturate reclamantei ca fiind penalități.

Curtea apreciază greșit acest raționament întrucât la analizarea dreptului de deducere TVA nu are întâietate atitudinea subiectivă a părților contractante, instanța fiind chemată să analizeze dacă o operațiune anume se încadrează sau nu în situația avută în vedere de dispozițiile instituite de Legea nr.571/2003 în privința dreptului de deducere TVA.

În această privință, Curtea reține că potrivit dispozițiilor art. 145 alin 2 lit.a din Legea nr.571/2003, *orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunii taxabile.* Ori, achiziția pentru care s-a aplicat TVA a fost „spațiu gol în camion”, aceasta neputând fi considerată în folosul operațiunii, de vreme ce serviciul achitat nu a profitat în nici un fel reclamantei ori activității sale.

Prin urmare, Curtea apreciază că în mod corect au reținut autoritățile fiscale că TVA aferentă facturilor menționate nu poate fi dedusă.

2.Cu privire la TVA aferentă avansurilor achitate către SC B SRL, prima instanță și-a însușit concluziile expertului, reținând că din documente contabile nu a rezultat că aferent acestor avansuri, serviciile au fost prestate și că acestea ar fi trebuit să fie facturate în întregime concomitent cu stornarea facturilor pentru care s-au achitat avansurile, contractul fiind în derulare. A reținut prima instanță în esență că nu se poate concluziona că facturile au fost emise pentru contravaloarea integrală a prestării serviciului.

Ori împrejurarea că totalul sumelor facturate pentru manoperă depășește totalul avansurilor achitate, (constatare a organului fiscal necombătută de reclamantă și nici de concluziile raportului de expertiză) conduce la concluzia că o parte din

facturile emise pentru contravaloarea integrală se referă de fapt la facturile corelative ' care vizau avansul achitat pentru același serviciu, nestornate.

Aceasta concluzie se bazează și pe împrejurarea, necombătută de către reclamanta că facturile aferente avansurilor nestornate nu cuprind date cu privire la comenzile la care se referă, pentru a putea fi făcute verificări în privința finalizării comenzilor respective și facturării-integrale a serviciilor. Și aceasta în condițiile în care facturile stornate cuprind date care permit individualizarea comenzii, spre deosebire de facturile nestornate, în privința cărora organul fiscal nu a reținut dreptul de deducere TVA.,

Prin urmare, Curtea apreciază că în mod corect au reținut autoritățile fiscale că TVA aferentă facturilor nestornate, referitoare la avansurile achitate către SC B SRL, nu poate fi dedusă.

3.Referitor la TVA aferentă facturilor de prestări servicii emise către S SRL Italia Curtea apreciază corecte reținerile primei instanțe care a conchis că operațiunile constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale au locul prestării în Italia, în speță fiind întrunite condițiile art. 133 alin. 2 lit. h pct. 2 Cod fiscaT și că prestările de serviciu efectuate de „reclamantă pentru societatea italiană nu sunt operațiuni Impozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată. pentru că nu este întrunită una din condițiile cumulative și anume cea de la lit. b a art. 126 alin. 1 Cod fiscal.

Într-adevăr, Curtea reține că simpla expediere a mărfurilor (prelucrate pentru societatea S SRL Italia) din alte locații din țară, respectiv din Oradea și București nu conduce la concluzia că mărfurile au fost livrate pe teritoriul României și că în acest fel ar fi incidente dispozițiile art.126 alin 1 din Legea nr.571/2003, referitor la operațiunile impozabile în România. Și aceasta intrucât este de necontestat că SC T SRL, care a preluat mărfurile în locațiile din Oradea și București, este doar societatea care a preluat mărfurile pentru transportul lor în afara țării.

În consecință, se constată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina reclamantei taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 85.886lei și în mod eronat au diminuat dreptul de rambursare cu această sumă.

4.În ce privește TVA aferentă facturilor de vânzări de bunuri emise către H&M din Suedia, Curtea apreciază de asemenea corecte reținerile primei instanțe care a conchis că în cauză sunt incidente dispozițiile art. 143 alin. lit b din Legea nr. 571/2003.

Într-adevăr, potrivit dispozițiilor menționate, *sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său.* Ori, simpla expediere a mărfurilor din alte locații din țară, respectiv din Oradea și București nu conduce la concluzia că mărfurile au fost livrate pe teritoriul României, ele fiind transportate în locațiile din țară pentru-a fi preluate de societatea transportatoare în vederea expedierii în afara comunității. După îndeplinirea formalităților vamale de export. De altfel, raportul de expertiză efectuat în cauză a relevat că acestea au părăsit spațiul comunitar.

Ca urmare, în mod greșit organele de inspecție fiscală au considerat ca aceste operațiuni reprezintă livrări de bunuri care eu fost puse la dispoziția cumpărătorului H& M Suedia în România, stabilind în mod eronat în sarcina reclamantei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .....lei, cu consecința diminuării dreptul de rambursare cu această sumă.

5.Privitor la TVA aferentă facturilor de vânzări la export în cuantum de .....lei, evidențiate prin invoice – urile.....2008 și.....2008, Curtea retine că prima instanță a apreciat corect că operațiunile menționate sunt scutite de TVA încadrându-se în dispozițiile art.143 alin. lit. b din Legea nr.571/2003;

Recurentele critică soluția instanței susținând că aceasta nu s-a preocupat în a stabili *dacă acceptarea declarației* de export materializată prin alocarea MRN - ului *echivalează cu confirmarea electronică a părăsirii* teritoriului comunitar, însă acestea nici nu indică ce al document vamal ar fi trebuit prezentat pentru a putea fi considerată „confirmată electronic părăsirea teritoriului”.

Un argument în plus față de cele prezentate de prima instanță constă în faptul că cerința confirmării electronice a părăsirii teritoriului comunitar este prevăzută de art. 2 alin. (2) și art. 3 alin. (1) și alin. (2) din O.M.F. 2421/2007 în mod alternativ cu alte documente (declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, sau documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau certificarea liberului de vamă acordat de autoritatea vamală). Prin urmare, cerința confirmării electronice a părăsirii teritoriului comunitar nici nu este necesară dacă exportatorul prezintă oricare din celelalte documente menționate. În speța de față, acceptarea de către organul vamal a declarației electronice de export (DEE) reprezintă o certificare în sensul mai-sus arătat.

Prin urmare, în mod greșit au reținut autoritățile vamale că nu s-a făcut dovada celor două exporturi, stabilind în mod eronat în sarcina reclamantei taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ..... lei și diminuând dreptul de rambursare cu această sumă.

Concluzionând, Curtea reține că recursurile recurentelor pârâte sunt întemeiate doar cu privire la primele două situații analizate, respectiv cu privire la deductibilitatea TVA aferentă facturilor emise pentru „spațiu gol în camion” și TVA aferentă avansurilor achitate către SC B SRL, impunându-se admiterea acestora în conformitate cu dispozițiile art.312 alin.1 și 2 și 3, raportat la dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă, și modificarea parțială a hotărârii atacate.

Curtea va modifica astfel în parte sentința civilă recurată, în sensul că va anula în parte Raportul de inspecție fiscală nr.....2008 și Decizia de impunere nr.....2008 emise de AFP Arad, precum și Decizia de soluționare a contestației nr.....2009 emisă de DGFP Arad, în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar, în cuantum de .....lei (suma reprezentând totalitatea TVA analizată la punctele 3, 4 și 5, respectiv ..... lei, .....lei și .....lei).

Prin urmare și rambursarea soldului sumei negative de TVA către reclamantă, va fi dispusă cu luarea în considerare a anulării parțiale a actelor administrativ fiscale, revenind pârâtelor sarcina de a efectua calculul cu privire la cererea de rambursare formulată de către reclamantă.

Cu privire la cheltuielile de judecată acordate de primă instanță, Curtea le va reduce proporțional cu parte de pretenții în privința cărora nu s-a dispus anularea, urmând ca hotărârea atacată să fie modificată și sub acest aspect, cu consecința obligării pârâtelor la plata către reclamantă a cheltuielilor de judecată în cuantum de ..... lei.

Curtea va lua totodată act că în etapa procesuală a recursului nu se impun a fi acordate cheltuielile de judecată întrucât pârătele recurente nu le-au solicitat, iar reclamanta este apreciată - în recurs - partea căzută în pretenții, în conformitate cu dispozițiile art.274 alin 1 Cod procedură civilă.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE**

Admite recursurile formulate de pârâtele recurente DGFP Arad și AFP Arad împotriva sentinței civile nr.....2010, pronunțată de Tribunalul Arad în contradictoriu cu reclamanta intimată SC X SRL Arad.

Modifică sentința civilă recurată în sensul că,

Admite în parte acțiunea, anulează în parte Raportul de inspecție fiscală nr.....2008 și Decizia de impunere nr.....2008 emise de AFP Arad, precum și Decizia de soluționare a contestației nr.....2009 emisă de DGFP Arad, în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar, în cuantum de .....lei.

Dispune rambursarea soldului sumei negative de TVA către reclamantă, cu luarea în considerare a anulării parțiale mai sus dispusă.

— Obligă pârâtele la plata către reclamantă a cheltuielilor de judecată în cuantum de ..... lei reprezentând cheltuieli de judecată în primă instanță.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din.....

**PREȘEDINTE**

**JUDECĂTOR**

**JUDECĂTOR**