

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad cu adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr. ....și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială **X S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad și solicită anularea în totalitate a acesteia pentru suma totală de **...lei** reprezentând **...lei** taxa pe valoarea adăugată suplimentară și **...lei** taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, dl. ...., în calitate de director general și împuternicit al administratorului și poartă ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Societatea petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ....întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală – Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

**1). In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ...lei stabilită prin raportul de inspecție fiscală pentru luna mai 2007 aferentă celor .. facturi reprezentând „spațiul gol în camion”( punctul 1 din contestație) și a taxei pe valoarea adăugată în suma de ...lei aferentă facturii nr. ....reprezentând „ spațiu gol în camion” (punctul 11 din contestație) :**

- în raportul de inspecție fiscală se precizează că societatea a înregistrat în contabilitate un număr de ... facturi emise de societatea T S.R.L. reprezentând „spațiu gol în camion” în valoare totală de .....lei cu o taxă pe valoarea adăugată în suma totală de ....lei respectiv a înregistrat în contabilitate factura nr. ....în valoare totală de .....lei cu o taxă pe valoarea adăugată în suma de ...lei și cu toate că din conținutul facturilor a rezultat în mod explicit obiectul facturat, organul de control a completat din proprie inițiativă pe baza uneia din notele explicative solicitate împuternicitului administratorului redefinind obiectul facturat ca fiind penalități de nelivrare a mărfii la data declarată;

- petenta susține că sumele nu sunt penalități deoarece acestea reprezintă valoarea spațiului de transport și care nu a fost ocupat în totalitate de marfa pusă la dispoziție, iar în cuprinsul notificării pe care directorul general al societății a prezentat-o organelor de control la data de 18.11.2008 s-a făcut cuvenită precizare;

- petenta afirmă că a fost evidențiat și în conținutul raportului de inspecție că valoarea transportului mărfii către beneficiar era în sarcina exclusivă a beneficiarului dar limitat doar la spațiul ocupat de marfa livrată, excedentul de spațiu neocupat de marfa livrată se suporta de cel care face rezervarea volumului de transport astfel încât rezulta că în mod explicit ca obiectul facturilor emise de T reprezintă spațiu de transport și în consecință este valoarea transportului și nicidecum penalitate;

- societatea susține ca nu se încadrează în prevederile art. 137 alin. (3) lit. b). teza I iar prevederile finale ale literei b) din art. 137 alin. (3) menționează expres ca „Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.”

**2). Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna decembrie 2007 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 2 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .... lei stabilită pentru luna ianuarie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 3 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna februarie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 7 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna martie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 9 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .... lei stabilită pentru luna iunie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 14 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de ..... lei stabilită pentru luna august 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 15 din contestație) și taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna septembrie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 16 din contestație) :**

- în perioada decembrie 2007 - septembrie 2008 societatea comercială X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi de avans achitate pentru prestări de servicii viitoare pe care societatea beneficiară a sumelor urma să le presteze;

- petenta susține că prevederile art.155 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare au fost respectate în sensul că, pentru avansurile încasate beneficiarul sumelor a emis factura în termen legal iar prevederile acestui alineat nu fac nici o referire la specificarea în detaliu în textul facturii a naturii bunurilor sau serviciilor ce urmează a fi prestate. De asemenea, petenta susține că în situația prezentată în raportul de inspecție fiscală, numărul comenzilor, volumul livrărilor, ritmicitatea acestora a fost deosebit de ridicată;

- nu au fost încălcate nici prevederile din H.G. nr. 44/2004 prevăzute la punctul 69 alin. 4 care în aplicarea prevederilor art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 prevăd modul în care se face regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans respectiv prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii;

- petenta susține că momentul emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri sau prestărilor de servicii este cunoscut doar de părțile implicate în raportul comercial iar faptul că plătitorul sumelor nu a solicitat regularizarea sumelor achitate în avans pentru prestarea de servicii viitoare este o dovadă suplimentară că ea este conformă cu acordurile părților;

- societatea afirmă că nu sunt aplicabile nici prevederile art. 138 lit. a) deoarece nu a fost anulată total sau parțial operațiunea de prestări servicii și nici prevederile art. 148 lit. a) invocate de organele de control 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.

**3). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în valoare de ..... lei stabilită pentru lunile ianuarie –martie 2007 aferentă facturilor de prestări servicii emise către S SRL Italia (punctul 4 din contestație) și la taxa pe valoarea adăugată în valoare de .... lei stabilită pentru luna aprilie 2007 aferentă facturilor de prestări servicii emise către S SRL**

### **Italia ( punctul 5 din contestație):**

- in raportul de inspecție fiscala se precizează ca societatea a prestat servicii asupra bunurilor primite de la societatea italiana S SRL dar ca nu in toate cazurile bunurile confecționate ar fi parasit teritoriul României si se apreciază ca aceste prestări de servicii efectuate se încadrează in prevederile art. 133 (1) din Legea nr. 571/2003 cu toate ca petenta susține ca aceste prestari de servicii fac obiectul art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2;

- petenta susține ca a îndeplinit cele doua condiții obligatorii ( clientul sa comunice un cod de înregistrare in scopuri de TVA valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un alt stat membru, altul decât cel in care se prestează efectiv serviciile iar bunurile sa fie transportate in afara statului membru in care serviciile sunt prestate) pentru ca locul prestării serviciilor sa fie considerat celalalt stat membru ;

- opiniile exprimate prin raportul de inspecție fiscala exced textului prevăzut de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare precum si cele ale H.G. nr. 44/2004, Astfel, organul de control apreciază ca daca pe CMR-urile prezentate nu apare numele societatii , daca societatea nu a suportat costurile de transport sau daca nu a fost perfectata o anumita condiție de livrare, in toate cazurile societatea este decăzuta din dreptul de a beneficia de prevederile art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2;

- petenta retine textul reglementarii legale si afirma ca acolo nu se face nici o referire si nu se impune sub nici o forma cine trebuie sa transporte bunurile, cine trebuie sa suporte transportul bunurilor, sub ce condiție de livrare trebuie întocmita factura si cine trebuie sa apară pe documentele de transport, singura condiție fiind ca bunurile sa fie transportate in afara statului membru in care serviciile sunt prestate;

- deducțiile la care a ajuns organul de control cum ca bunurile ar fi fost puse la dispoziția clientului S SRL pe teritoriul României nu pot fi acceptate deoarece reprezintă raționamente proprii care nu au la baza realitatea întrucât, conform prevederilor contractului încheiat între cele doua societati, obligația societatii noastre de a produce si nașterea dreptului de încasare a prețului se considera realizata doar in măsura in care bunurile produse au fost recepționate cantitativ si calitativ de către client deci obligația societatii petente nu încetează odată cu preluarea de către caraus a bunurilor in vederea transportului, nu trece in responsabilitatea acestuia si nu este recunoscuta de client in acest moment deci nu a existat nici o punere la dispoziție a bunurilor pe teritoriul României;

- in ceea ce privește analiza pe care organul de control o face asupra modului in care societatea S SRL Italia ar fi trebuit sa-si gestioneze mișcarea bunurilor, evidenta acestor bunuri in Italia, încadrarea la nontransferuri si condițiile de închidere a acestor nontransferuri nu au relevanta in contextul raportului de inspecție fiscala atâta timp cat toate considerentele ar fi trebuit sa aibă la baza reglementările fiscale din Italia, deci nu au nici o incidenta asupra societatii petente.

**4). In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata in suma de .... lei stabilita prin raportul de inspecție fiscala pentru luna februarie 2008 aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H Suedia (punctul 6 din contestație), taxa pe valoarea adăugata in suma de .... lei aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H pentru luna martie 2008 (punctul 8 din contestație), taxa pe valoarea adăugata in suma de ..... lei aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H pentru luna aprilie 2008 (punctul 10 din contestație) si taxa pe valoarea adăugata in suma de .... lei aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H pentru luna mai 2008 (punctul 13 din contestație):**

- in raportul de inspecție fiscala se precizează ca societatea a livrat bunuri ( livrări intracomunitare si exporturi) către clientul H dar ca nu in toate cazurile bunurile livrate ar fi parasit teritoriul României cu toate ca, in acelasi raport se precizeaza ca au fost prezentate pentru toate facturile emise ce au ca obiect bunuri livrate clientului H declarații vamale sau

documente însoțitoare la export pe care apare înscrisa societatea X;

- prin raportul de inspecție fiscală se apreciază ca societatea ar fi încheiat operațiunea de livrare a bunurilor către clientul H în momentul când a pus la dispoziția carausului, în vederea efectuării transportului, bunurile produse de către societate, realizând în accepțiunea organului de control o livrare pe teritoriul României;

- realizarea unei livrări presupune transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la vânzător la cumparator și nu doar predarea bunurilor carausului în vederea efectuării transportului către cumparator iar faptul ca bunurile au fost puse la dispoziția carausului la locurile indicate de acesta și acela ca prin condiția de livrare se recunoaște ca prețul negociat de părți nu include transportul internațional și asigurarea bunurilor pe timpul transportului nu înseamnă ca nu a fost realizată o livrare intracomunitară sau un export;

- petenta citează prevederile art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 1, art. 3 și art. 10 din Ordinul nr. 2222/2006 modificat prin Ordinul 2421/2007 și considera ca opiniile exprimate de organele de control exced textelor de lege iar deducțiile la care organul de control ajunge cum ca bunurile ar fi fost puse la dispoziția cumparatorului H pe teritoriul României nu pot fi acceptate deoarece reprezintă raționamente proprii care nu au la baza conformitatea cu realitatea;

- societatea susține ca, condiția prevăzută în aplicarea art. 143 alin. (1) lit. b) și anume factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și unul din documente : declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, documentul de însoțire la export (EAD) certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar; confirmarea electronică a parasirii teritoriului comunitar transmisă de biroul vamal, a fost îndeplinită de societatea noastră pentru toate livrările în cauză.

**5). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei stabilită prin raportul de inspecție fiscală pentru luna mai 2008 aferentă facturilor de vânzări la export (punctul 12 din contestație) :**

- în raportul de inspecție fiscală se precizează ca societatea a prezentat pentru justificarea exporturilor privind invoice-urile nr....și nr. ....doar facturile și documentele de însoțire la export. În ceea ce privește confirmarea electronică a parasirii spațiului comunitar societatea a solicitat organului vamal punerea la dispoziție a acestor date iar listarea confirmărilor ce a fost comunicată a fost prezentată organului de control;

- bunurile exportate de către societate au fost confirmate de către client care urmare recepției a efectuat plata acestor facturi.

Fata de cele prezentate mai sus, societatea petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. ....și restituirea taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în suma de .....lei.

**II. Verificarea societății petente s-a făcut urmare depunerii deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse pentru perioada august 2006 – aprilie 2007 respectiv februarie 2008 – septembrie 2008.**

Urmare verificării efectuate, organele de control au stabilit următoarele:

**1).** - în luna mai 2007, societatea comercială X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... facturi în valoare totală de .....lei din care taxă pe valoarea adăugată în suma de .....lei iar în luna aprilie 2008 a înregistrat în evidența contabilă factura nr. ....în suma totală de .....lei și taxă pe valoarea adăugată în suma de ..... lei, facturi reprezentând „ spațiu gol în camion” emise de societatea T SRL.

Din nota explicativă luată d-lui N director general și împuternicit al S.C. X S.R.L. a rezultat ca aceste facturi reprezintă „ penalități de nelivrare a mărfii la data declarată pe site-ul acestora.” De asemenea, în nota explicativă se specifică ca odată introduse datele de livrare pe

site-ul societatii menționate anterior, se considera încheiat un contract cu prestatorul iar nerespectarea comenzilor duce la plata penalitatilor.

Organele de control au considerat ca, in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare aceste penalitati nu constituie baza de impozitare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata, ca urmare pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei respectiv .....lei aferenta facturilor prezentate mai sus nu intervine exigibilitatea si faptul generator deci nici deductibilitatea taxei pe valoarea adăugata așa după cum prevede art. 134 coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei respectiv .....lei aferenta facturilor primite de la S.C. T S.R.L. reprezentand „spatiu gol in camion”.

2). - in perioada octombrie 2007 – decembrie 2007, ianuarie 2008 – martie 2008, iunie 2008 si august – septembrie 2008, societatea petenta a înregistrat in evidenta contabila si a dedus taxa pe valoarea adăugata in baza unor facturi de avans achitate pentru manopera confecționare costume de baie societatii B S.R.L. si care pana la data verificării efectuate nu au fost stornate. Aceste avansuri au fost evidențiate in contul 4092, la data controlului soldul contului de avansuri pentru manopera achitate acestei societati fiind de ..... RON.

Pentru o parte din avansurile achitate acestei societati, in facturile aferente s-au nominalizat numerele comenzilor pentru care s-au încasat sumele inasa 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 intre cele doua societati, unele avansuri au fost stornate odata cu facturarea prestarilor de servicii inasa pentru suma de .....lei avansurile nu au fost stornate cu toate ca totalul sumelor reprezentand prestări servicii – manopera facturata furnizorului B S.R.L. este superior avansurilor încasate si facturate.

Ca urmare, in baza art. 138 lit. a), art. 148 lit. a) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare si ale pct. 20 alin. (2) si pct. 69 (4) din H.G. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare , organele de inspecție fiscală 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.

3). - in perioada ianuarie 2007 – aprilie 2007 societatea petenta a realizat venituri din prestări servicii (confecționare costume de baie) efectuate in baza contractului FN din data de 01.08.2003 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 in Italia sau direct in 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 in afara României in cazul prestărilor asupra bunurilor mobile corporale, era ca operațiunile sa se refere la bunuri transportate in afara statului membru in care serviciile sunt prestate.

Organele de inspecție fiscală au constatat inasa ca nu in toate cazurile in care s-au efectuat de către SC X SRL prestări asupra bunurilor primite de la societatea italiana S SRL Italia, bunurile au fost transportate in afara României, ci o parte din ele au fost puse la dispoziția beneficiarului (S SRL Italia) pe teritoriul României, respectiv la Oradea sau București. De aici bunurile parasesc România însoțite de CMR-uri prezentate in copie de catre SC X SRL si ajung in Germania, expeditorul fiind societatea T SRL, destinatari H

Germania, transportul nefiind contractat si achitat de către S.C. X, relația de transport între Oradea respectiv Bucuresti si Germania fiind între S.C. T S.R.L. si societatea H

Exista doua astfel de situații, una fiind cea in care in Oradea sau București s-au întocmit declarații vamale de export pentru aceste bunuri si acestea au parasit 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 societatii 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 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 ca proprietara bunurilor era societatea italiana S 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 nota explicativa data de dl N, administrator al SC X SRL rezulta ca dupa prelucrare, bunurile au fost puse la dispoziția societatii S SRL Italia la sediul clientului si ca X SRL doar a expedit bunurile la destinația indicata de catre S SRL, in sa pe toate documentele (facturi si declarații vamale de export) condiția de livrare este FCA Oradea sau București. De asemenea, s-au prezentat si comenzile (order) aferente operațiunilor in cauza, rezultand ca aceste comenzi nu erau de la societatea S SRL Italia catre SC X SRL, ci de la clientul din afara comunitatii catre societatea S SRL Italia si care au fost redirectionate prin mail către SC X, din care rezulta același lucru: condiția de livrare este FCA Oradea sau București. Deci, si in cazul livrării la destinația indicata de S SRL Italia mărfurile trebuiau livrate tot pe teritoriul României, respectiv la Oradea sau la București, dupa caz.

Din Oradea sau București mărfurile au fost transportate in Germania la societatea H , 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 București, iar la destinatar H.

Având in vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscala au considerat ca după prelucrare, bunurile in cauza au fost puse la dispoziția proprietarului lor, societatea S SRL Italia, in România, respectiv in Oradea sau in alte cazuri in București, așa cum este înscris ca loc al livrării mărfurilor si in comenzi (order) si facturi, si de unde, societatea italiana le-a exportat si in mod eronat societatea X SRL apare înscrisa la rubrica Expeditor/Exportator in declarația vamala de export întocmita ulterior , odată cu vânzarea bunurilor de către S SRL Italia către societățile H din afara Comunitatii.

In cel de-al doilea caz, după prelucrarea bunurilor acestea au fost trimise in Oradea sau București, conform datelor înscrise in comenzi si in facturi, iar de acolo au fost preluate de societatea T SRL si s-au transportat in alte state membre, societatea prezentând ca si in primul caz, copii de pe CMR-uri in care expeditorul este societatea T SRL.

Si in acest caz organele de control au considerat ca proprietarul bunurilor, societatea italiana S SRL a efectuat de pe teritoriul României livrări intracomunitare de bunuri care au fost prelucrate de SC X SRL si ca după prelucrare, acestea au fost puse de către SC X SRL la dispoziția proprietarului S SRL Italia in România, respectiv la Oradea sau București, după caz si ca aceste prestări intra sub incidenta art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, iar locul prestării este cel unde prestatorul este stabilit

sau are sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, respectiv locul unde sunt prestate serviciile, deci România conform prevederilor legale anterior menționate.

In baza prevederilor art. 126 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (1) si ale art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare, organele de inspecție fiscala au stabilit taxa pe valoarea adăugata colectata in suma de 28.708 lei aferenta perioadei ianuarie – martie 2007 respectiv ..... lei aferenta perioadei aprilie 2007.

4). – in fapt, in perioada februarie 2008 – aprilie 2008 S.C. X S.R.L. a vandut costume de baie societatii H Suedia, bunurile fiind transportate in Oradea sau Bucuresti, de unde s-au efectuat formalitatile vamale in vederea exportului marfurilor in afara Comunitatii, respectiv la societatile H din Turcia, Canada, USA, etc. Societatea petenta a tratat aceste livrari ca exporturi, inscriindu-le la rubricile aferente exporturilor si in jurnalele de vanzari si in deconturile de TVA. In facturile externe aferente, la cumparator este inscrisa societatea H Suedia iar la primitor sunt trecute societatile din afara Comunitatii catre care s-au efectuat exporturile.

In facturile si comenzile aferente (order) primite prin mail condiția de livrare a mărfurilor este FCA Oradea sau București.

In nota explicativa data de dl. N, director general si împuternicit al societatii se precizează ca in cazul acestor operațiuni cumparatorul este cel inscris la rubrica cumparator "Buyer" din invoice, deci societatea H Suedia.

Ca urmare, organele de inspecție fiscala au considerat ca aceste operațiuni reprezintă livrări de bunuri care au fost puse la dispoziția cumparatorului H Suedia in România, respectiv in Oradea sau București, iar acesta la rândul sau a efectuat de pe teritoriul României exportul bunurilor.

De asemenea, s-a reținut ca, deși proprietarul bunurilor expediate a devenit in urma întocmirii invoice-ului societatea H Suedia, la rubrica expeditor/exportator din declarațiile vamale sau din documentele însoțitoare la export intocmite ulterior a fost inscrisa tot societatea X SRL cu toate ca nu aceasta era proprietara bunurilor exportate.

Ținând cont ca in cazul acestor operațiuni cumparatorul mărfurilor este H Suedia, care la rândul ei a exportat bunurile, organele de inspecție fiscala au considerat ca pentru S.C. X SRL operațiunile reprezintă vânzări interne, mărfurile fiind puse la dispoziția cumparatorului in Oradea sau București, dupa caz, conform prevederilor art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003, modificata si ca societatea suedeza H avea obligația înregistrării in scopuri de TVA in România in baza art.153<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, luând in considerare faptul ca facturile externe erau emise către societatea H Suedia care nu a furnizat in aceste cazuri cod valid de TVA si societatea X SRL a pus bunurile la dispoziția cumparatorului pe teritoriul României in Oradea sau București, după caz, societatea X SRL nu poate beneficia nici de scutirile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

Ca urmare, in baza art.126 alin. (1), a art.128 alin. (1) si a art.140 alin. (1) din același act normativ, organele de inspecție fiscala au procedat la stabilirea unui debit reprezentand taxa pe valoarea adăugata colectata aferenta livrărilor de bunuri către H Suedia, care au fost transportate si puse la dispoziția beneficiarului la Oradea sau București si pentru care ulterior s-au întocmit formalitățile vamale in vederea exportului in afara Comunitatii, debit in suma de ..... lei pentru luna februarie 2008 , in suma de ..... lei pentru luna martie 2008 si in suma de ..... lei.

5). - in luna mai 2008 societatea 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 parasirii teritoriului comunitar transmise de biroul vamal, asa cum se poate observa si din anexa nr. 20 a raportului de inspectie fiscala.

Cele doua exporturi sunt cel efectuat in data de 22.05.2008 pentru care s-a întocmit documentul de însoțire la export nr. ....si invoice-ul nr. ....valoarea sa fiind de .....EUR respectiv .....RON si exportul efectuat in data de 22.05.2008 pentru care s-a întocmit documentul de însoțire la export nr. ....si invoice-ul nr. ....valoarea sa fiind de ..... EUR respectiv .....RON.

Deoarece societatea nu a putut justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugata pentru cele doua exporturi, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii petente un debit reprezentand 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.

**III.** Având în vedere actele si documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petenta, documentele depuse la dosarul contestației si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Direcția Generala a Finantelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța daca în mod corect si legal, reprezentanții Activității de Inspectie Fiscala din cadrul Administrației Finantelor Publice a Municipiului Arad au stabilit in sarcina petentei suma totala de .....lei reprezentand .....lei taxa pe valoarea adăugata suplimentara si .....lei taxa pe valoarea adăugata nedeductibila.

**1). In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei stabilita prin raportul de inspectie fiscala pentru luna mai 2007 aferenta celor ... facturi reprezentand „spațiu gol in camion”( punctul 1 din contestație) si a taxei pe valoarea adăugata in suma de ..... lei aferenta facturii nr. ....reprezentand „ spațiu gol in camion” (punctul 11 din contestație) :**

In fapt, in luna mai 2007, societatea comerciala X S.R.L. a înregistrat in evidenta contabila un număr de .. facturi in valoare totala de ..... lei din care taxa pe valoarea adăugata in suma de ..... lei iar in luna aprilie 2008 a înregistrat in evidenta contabila factura nr. ....in suma totala de .....lei si taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei, facturi reprezentand „ spațiu gol in camion” emise de societatea T SRL.

Din nota explicativa luata d-lui N, director general si împuternicit al S.C. X S.R.L., anexata in copie la dosarul contestației (Anexa nr. 19) a rezultat ca aceste facturi reprezintă „ penalitati de nelivrare a mărfii la data declarata pe site-ul acestora”. De asemenea, in nota explicativa se specifica ca odată introduse datele de livrare pe site-ul societatii menționate anterior, se considera încheiat un contract cu prestatorul iar nerespectarea comenzilor duce la plata penalitatilor.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (3) lit. b), art. 134 si art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare:

*„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

*ART. 137 (...)*

*(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

*(...)*

*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate; (...)*



*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*ART. 134<sup>1</sup>*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(...)*

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*ART. 134<sup>2</sup>*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

*(...)*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*ART. 145*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

In contestația depusa, societatea petenta susține ca organele de control au completat din proprie inițiativă, pe baza uneia din notele explicative solicitate împuternicitului administratorului societății, sensul conținutului facturii și afirmă pe de o parte ca „ (...) societatea noastră nu avea nici o obligație de livrare de marfa către T SRL” iar pe de alta parte ca „ spațiul gol facturat de transportator reprezintă valoarea spațiului de transport pus la dispoziție de caraus în mijlocul sau de transport și care nu a fost ocupat în totalitate de marfa pusă la dispoziție. Este, considerăm noi, evident faptul că dacă urmare rezervării unui volum de transport expeditorul nu asigură ocuparea în totalitate a acestuia iar carausul nu are posibilitatea ocupării acestui volum rămas disponibil cu marfa unui alt beneficiar, partea din volumul neocupat se achită de cel care a făcut rezervarea.”

De asemenea, în contestație societatea petenta afirmă că “ (...) valoarea transportului mărfii către beneficiar era sarcina exclusivă a acestuia dar limitat doar la spațiul ocupat de marfa livrată. Excedentul de spațiu neocupat de marfa livrată se suportă de cel care face rezervarea volumului de transport.”

În raport de cele arătate mai sus, s-a reținut că societatea petenta nu prezintă nici un document cu care să probeze cele afirmate în contestație respectiv că excedentul de spațiu din mijlocul de transport neocupat de marfa livrată se suportă de cel care face rezervarea volumului de transport adică de către societatea în cauză, organele de inspecție fiscală precizând în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației ca: „ (...) nu s-a efectuat nici un transport de marfa având ca beneficiar S.C. X S.R.L., neexistând facturi de transport care să fie urmate de aceste facturi de spațiu gol în camion.”

În condițiile în care societatea petenta nu a făcut dovada că respectivele facturi înregistrate în evidența contabilă și pentru care a procedat la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă în suma totală de .... lei (..... lei pentru luna mai 2007 și ..... lei pentru luna aprilie 2008) reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat așa după cum a afirmat în contestație, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile legale prezentate mai sus și nu au acordat societății petente drept de deducere pentru suma totală de ....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor reprezentând „spațiul gol în camion”, motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

**2). Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de ....lei stabilită pentru luna decembrie 2007 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 2 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de ..... lei stabilită pentru luna ianuarie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. (punctul 3 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna februarie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. ( punctul 7**

**din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna martie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. ( punctul 9 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .... lei stabilită pentru luna iunie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. ( punctul 14 din contestație), taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei stabilită pentru luna august 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. ( punctul 15 din contestație) și taxa pe valoarea adăugată în suma de .... lei stabilită pentru luna septembrie 2008 aferentă avansurilor achitate societății comerciale B S.R.L. ( punctul 16 din contestație)**  
:

În fapt, în perioada octombrie 2007 – decembrie 2007, ianuarie 2008 – martie 2008, iunie 2008 și august – septembrie 2008, societatea petenta a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi de avans achitate pentru manopera confecționare costume de baie societății B S.R.L.

Pentru o parte din avansurile achitate acestei societăți, în facturile aferente s-au nominalizat numerele comenzilor pentru care s-au încasat sumele reprezentând avansuri însă 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.

Pe perioada derulării contractului de prestări servicii încheiat între cele două societăți, unele avansuri au fost stornate odată cu facturarea prestatilor de servicii însă pentru suma de .....lei avansurile nu au fost stornate cu toate că totalul sumelor reprezentând prestări servicii – manopera facturată furnizorului B S.R.L. este superior avansurilor încasate și facturate.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 155

*(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o **prestare de servicii**, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.(...)*

*(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*

*g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale*

reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fără drept de deducere», «neimpozabilă în România» sau, după caz, «neinclus în baza de impozitare»;

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea «taxare inversă» pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup> ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup> sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, se reține ca, pe perioada derulării contractului de prestări servicii încheiat între societatea petenta în calitate de comisionar și S.C. B S.R.L. în calitate de producător, unele avansuri au fost stornate odată cu facturarea prestărilor de servicii în legătura cu care acestea au fost încasate în timp ce alte facturi reprezentând avansuri nu au fost stornate până la data efectuării controlului, soldul contului de avansuri pentru manopera achitate societății producătoare fiind de ..... lei în condițiile în care totalul sumelor reprezentând prestări servicii – manopera facturate S.C. B S.R.L. este superior avansurilor încasate și facturate.

În facturile de avans care au fost stornate au fost nominalizate numerele comenzilor pentru care s-au încasat sumele reprezentând avansuri ( exemplu: în factura fiscală nr. .... au

fost înscrise comenzile pentru care au fost încasate avansurile respectiv comanda nr. 1 si nr. 5, facturile cuprinzând cantitatea, prețul unitar, valoarea si valoarea taxei pe valoarea adăugata) în timp ce în facturile cuprinzând avansuri care nu au fost stornate nu au fost specificate prestările de servicii aferente respectiv comenzile pentru care au fost încasate aceste avansuri.

În conformitate cu prevederile pct. 69 (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“ (4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factura pe care se evidențiază contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestării de servicii .”*

Fata de cele prezentate, în condițiile în care facturile de avans în baza cărora societatea si-a dedus taxa pe valoarea adăugata nu conțin toate informațiile prevăzute de alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au fost urmate de facturarea prestărilor de servicii reprezentând manopera fara ca prin aceste facturi sa se procedeze la regularizarea facturilor de avans precedente, iar societatea nu probează cu documente cele afirmate în contestație în legătura cu acordul părților în ceea ce privește regularizarea facturilor de avans în condițiile în care în contractul de prestări servicii încheiat între societatea petenta în calitate de comisionar și S.C. B S.R.L. în calitate de producător, aflat în copie la dosarul cauzei, nu prevede încasarea respectiv plata de avansuri, se retine ca în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugata exercitat inițial, diminuând taxa pe valoarea adăugata deductibilă cu suma totală de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata deductibilă înscrisă în facturi reprezentând avansuri care nu au fost stornate în perioada octombrie 2007 – decembrie 2007, ianuarie 2008 – martie 2008, iunie 2008 și august – septembrie 2008, motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

**3). Referitor la taxa pe valoarea adăugata în valoare de ..... lei stabilită pentru lunile ianuarie –martie 2007 aferent facturilor de prestări servicii emise către S SRL Italia ( punctul 4 din contestație) și la taxa pe valoarea adăugata în valoare de ..... lei stabilită pentru luna aprilie 2007 aferent facturilor de prestări servicii emise către S SRL Italia ( punctul 5 din contestație):**

În fapt, în perioada ianuarie 2007 – aprilie 2007 societatea petenta a realizat venituri din prestări servicii (confeccionare costume de baie) efectuate în baza contractului FN din data de 01.08.2003 încheiat cu societatea italiană S SRL conform căruia partenerul din Italia, beneficiarul prestațiilor, trimite materialele necesare iar după prelucrarea acestora, produsele rezultate (costume de baie) sunt trimise înapoi în Italia sau direct în alte state membre.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca nu în toate cazurile în care s-au efectuat de către SC X SRL prestări asupra bunurilor primite de la societatea italiană S SRL Italia, bunurile au fost transportate în afara României, ci o parte din ele au puse la dispoziția beneficiarului (S SRL Italia) pe teritoriul României, respectiv la Oradea sau București. De aici bunurile parasesc România însoțite de CMR-uri prezentate în copie de către S.C. X SRL și ajung în Germania, expeditorul fiind societatea T SRL, destinat H Germania.

Transportul nu este contractat și achitat de către S.C. X, relația de transport între Oradea respectiv București și Germania fiind între S.C. T S.R.L. și societatea H.

Există două astfel de situații, una fiind cea în care în Oradea sau București s-au întocmit declarații vamale de export pentru aceste bunuri și acestea au parasit spațiul comunitar, precum și al doilea caz în care bunurile au ajuns la un beneficiar din comunitate.

În 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 societatii 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 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 ca proprietara bunurilor era societatea italiana S 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 nota explicativa data de dl N, administrator al S.C. X SRL rezulta ca după prelucrare, bunurile au fost puse la dispoziția societatii S SRL Italia de catre X SRL la Oradea sau Bucuresti, X SRL doar expediind bunurile la destinația indicata de catre S SRL, in sa pe toate documentele (facturi si declarații vamale de export) condiția de livrare este FCA Oradea sau București. De asemenea, au fost prezentate si comenzile (order) aferente operațiunilor in cauza si anume comenzi in care nu erau de la societatea S SRL Italia catre SC X SRL, ci de la clientul din afara comunitatii catre societatea S SRL Italia si care au fost redirectionate prin mail către S.C. X, din care rezulta același lucru: condiția de livrare este FCA Oradea sau București. Deci, si in cazul livrării la destinația indicata de S SRL Italia mărfurile trebuiau livrate tot pe teritoriul României, respectiv la Oradea sau la București, după caz; ( aceasta condiție de livrare „ franco la caraus” –FCA - presupune ca marfa, după ce a fost vânduta este predata transportatorului numit de cumparator la locul convenit, cheltuielile cu transportul revenind in sarcina cumparatorului).

Din Oradea sau București mărfurile au fost transportate in Germania la societatea H , 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 București, iar la destinatar H Germania.

In cel de-al doilea caz, după prelucrarea bunurilor acestea au fost trimise in Oradea sau București, conform datelor înscrise in comenzi si in facturi, iar de acolo au fost preluate de societatea T SRL si s-au transportat in alte state membre, societatea prezentând ca si in primul caz, copii de pe CMR-uri in care expeditorul este societatea T SRL.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 133 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare privind Codul fiscal:

*“ Operațiuni impozabile*

*ART. 126*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*(...)*

ART. 133

(1) *Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

(2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

(...)

*h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:*

(...)

*2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:*

*- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;”*

Condiția obligatorie prevăzută la art. 133 lit. h) pct.2 prima liniuța din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru a considera locul prestării în afara României în cazul prestărilor asupra bunurilor mobile corporale, este ca operațiunile să se refere la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate.

În raport de aceste prevederi legale, s-a reținut că în cazul societății petente, în condițiile în care pe facturile emise de către aceasta și în care cumpărător este înscrisă societatea italiană S S.R.L. condiția de livrare este FCA Oradea sau București, destinație de unde bunurile în cauză parasesc România fie spre state membre fie spre state din afara Comunității însă pe documentele de transport la rubrica expeditor a fost înscrisă societatea T SRL Oradea sau București, rezultă că, după prelucrare bunurile au fost puse la dispoziția societății S S.R.L. din Italia în România, la Oradea sau București după caz, așa după cum este înscris ca loc al livrării mărfurilor și în comenzi și în facturi, iar aceasta din urmă a realizat exporturile respectiv livrările intracomunitare de bunuri din România.

Așa după cum au fost derulate aceste operațiuni, societatea italiană S S.R.L. a efectuat de pe teritoriul României exporturi și livrări intracomunitare de bunuri pentru care avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România în baza prevederilor art. 153<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Precizăm că, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. 12 lit. f). și alin. 13 din Legea nr. 571/2003 unde se arată:

*„ (12) În sensul prezentului titlu, nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia din următoarele operațiuni:*

(...)

*f) prestarea de servicii în beneficiul persoanei impozabile, care implică lucrări asupra bunurilor corporale efectuate în statul membru în care se termină expedierea sau transportul bunului, cu condiția ca bunurile, după prelucrare, să fie reexpediate persoanei impozabile din România de la care fuseseră expediate sau transportate inițial;*

(...)

*(13) În cazul în care nu mai este îndeplinită una din condițiile prevăzute la alin. (12), expedierea sau transportul bunului respectiv este considerat ca un transfer din România în alt stat membru. În acest caz, transferul se consideră efectuat în momentul în care condiția nu mai este îndeplinită.”*

bunurile care au fost trimise spre prelucrare în România societății X S.R.L. de către societatea italiană S S.R.L. reprezentau în Italia un nontransfer doar în condițiile în care, după prelucrare acestea ar fi fost reexpediate persoanei impozabile în statul comunitar din care au fost expediate

respectiv in Italia. In conditiile in care, in cazurile prezentate, bunurile nu s-au reîntors in Italia, aceste operațiuni reprezintă pentru S S.R.L. achiziții intracomunitare asimilate iar in Italia aceste operațiuni reprezintă transferuri, pentru aceste achiziții asimilate, societatea italiana, inregistrata fiind in scopuri de TVA in Romania, in baza art. 128 alin. 14 din Codul Fiscal ar fi avut dreptul aplicării masurilor de simplificare, deci nefiind cazul plății efective in România a taxei pe valoarea adăugata.

In raport de cele prezentate mai sus, se retine ca societatea petenta a considerat in mod eronat ca locul prestării serviciilor facturate către S S.R.L. este in Italia si deci scutite de taxa pe valoarea adăugata, organele de inspecție fiscala procedând in mod corect si legal atunci când au considerat ca locul prestării de servicii este locul unde prestatorul este stabilit sau are sediul fix de la care serviciile sunt efectuate deci in România si când au calculat debitul in suma totala de ..... lei reprezentand taxa pe valoarea adăugata aferenta facturilor de prestări servicii emise catre S S.R.L., motiv pentru care contestația va fi respinsa ca neîntemeiata pentru acest capăt de cerere.

**4). In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata in suma de ..... lei stabilita prin raportul de inspecție fiscala pentru luna februarie 2008 aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H Suedia (punctul 6 din contestație), taxa pe valoarea adăugata in suma de ..... lei aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H pentru luna martie 2008 (punctul 8 din contestație), taxa pe valoarea adăugata in suma de .... lei aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H pentru luna aprilie 2008 (punctul 10 din contestație) si taxa pe valoarea adăugata in suma de ..... lei aferenta facturilor de vânzări de bunuri emise către H pentru luna mai 2008 (punctul 13 din contestație):**

In fapt, in perioada februarie 2008 – aprilie 2008 S.C. X S.R.L. a vandut costume de baie societatii H Suedia, bunurile fiind transportate in Oradea sau Bucuresti, de unde s-au efectuat formalitatile vamale in vederea exportului marfurilor in afara Comunitatii, respectiv la societatile H din Turcia, Canada, USA, etc. Societatea petenta a tratat aceste livrari ca exporturi, inscriindu-le la rubricile aferente exporturilor si in jurnalele de vanzari si in deconturile de TVA. In facturile externe aferente, la cumparator este inscrisa societatea H Suedia iar la primitor sunt trecute societatile din afara Comunitatii catre care s-au efectuat exporturile.

In facturile si comenzile aferente (order) primite prin mail condiția de livrare a mărfurilor este FCA Oradea sau București. ( aceasta condiție de livrare „ franco la caraus” presupune ca marfa, după ce a fost vânduta este predata transportatorului numit de cumparator la locul convenit, cheltuielile cu transportul revenind in sarcina cumparatorului).

In nota explicativa data de dl. N , director general si împuternicit al societatii se precizează ca in cazul acestor operațiuni cumparatorul este cel înscris la rubrica cumparator "Buyer" din facturi, deci societatea H Suedia.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1) si a art. 132 lit. c). din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare privind Codul fiscal:

*“ Operațiuni impozabile*

*ART. 126*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

(...)

*ART. 128*

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

(...)

*Locul livrării de bunuri*

*ART. 132*

(1) *Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

(...)

c) *locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”*

Așa după cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca, în cazul acestor operațiuni efectuate de către societatea petenta cumpărătorul mărfurilor este societatea H Suedia, societate care la rândul ei a exportat bunurile către clienții săi din afara spațiului comunitar, astfel încât, pentru S.C. X S.R.L. operațiunile reprezintă vânzări interne, mărfurile fiind puse la dispoziția cumpărătorului H Suedia în locurile dispuse de către acesta respectiv în Oradea sau București, după caz.

Societatea suedeza H avea obligația înregistrării în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în România în baza art.153<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, luând în considerare faptul că facturile externe (INVOICE) erau emise către societatea H Suedia care nu a furnizat în aceste cazuri cod valid de TVA și societatea X SRL a pus bunurile la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României în Oradea sau București, după caz, societatea X SRL nu poate beneficia nici de scutirile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

“ (2) *Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

a) *livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:*

1. *livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;*

2. *livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152<sup>2</sup>;”*

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, în condițiile în care pentru operațiunile prezentate mai sus societatea petenta în mod eronat a considerat că nu reprezintă operațiuni impozabile în România și le-a tratat ca atare, s-a reținut că organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal la stabilirea unui debit reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată în suma totală de ..... lei aferent livrărilor de bunuri către H Suedia, societate care nu a furnizat în aceste cazuri un cod valid de TVA, bunuri care au fost transportate și puse la dispoziția cumpărătorului la Oradea sau București și pentru care ulterior s-au întocmit formalitățile vamale în vederea exportului în afara Comunității, motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.



**5). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ..... lei stabilită prin raportul de inspecție fiscală pentru luna mai 2008 aferentă facturilor de vânzări la export (punctul 12 din contestație) :**

În fapt, în luna mai 2008 societatea a realizat două exporturi respectiv cel efectuat în data de 22.05.2008 pentru care s-a întocmit documentul de însoțire la export nr. ....și invoice-ul nr. ....valoarea sa fiind de ..... EUR respectiv ..... RON și exportul efectuat în data de 22.05.2008 pentru care s-a întocmit documentul de însoțire la export nr. ....și invoice-ul nr. ....valoarea sa fiind de .....EUR respectiv .....RON.

Pentru aceste două exporturi organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petenta nu a putut justifica scutirea cu documentele prevăzute la art.2 alin.(2) și art.3 alin.(1) și alin.(2) din OMF nr. 2421/2007, în sensul că documentele de însoțire la export (EAD) nu au fost certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, nu au fost certificate cu liberul de vamă acordat de autoritatea vamală și nu au putut fi prezentate nici confirmările electronice a parasilor teritoriului comunitar transmise de biroul vamal.

În drept, în conformitate cu prevederile art.143 alin. (1) lit. b) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal:

„ART. 143

(1) Sunt scutite de taxă:

(...)

b) 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, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.

(...)

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

- art. 2 alin. (2) și art. 3 alin. (1) și alin. (2) din O.M.F. 2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ (2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

### ART. 3

(1) *Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în Comunitate sau altă persoană în contul său.*

(2) *Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea, cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b)."*

In contestația formulată, societatea petenta afirma ca pentru cele doua exporturi: „ (...) in ceea ce privește confirmarea electronica a parasirii spațiului comunitar am solicitat organului vamal teritorial punerea la dispoziție a acestor date iar listarea confirmărilor ce a fost comunicata a fost prezentata organului de control.” in sa in legătura cu cele doua confirmări existente la dosarul cauzei acestea nu au putut fi luate in considerare in condițiile in care comunicările nu au înscrisa tara in care au ajuns mărfurile iar in ceea ce privește justificarea ca: „ (...) bunurile exportate de către noi au fost confirmate de către client care urmare recepției a efectuat plata acestor facturi.” s-a reținut faptul ca, prevederile legale nu dispun ca scutirea de taxa pe valoarea adăugata se probează in acest mod.

In condițiile in care pentru cele doua exporturi societatea petenta nu a putut prezenta documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugata, in mod corect si legal organele de inspecție fiscala au procedat la stabilirea in sarcina societatii petente a debitului in suma totala de .....lei reprezentand taxa pe valoarea adăugata colectata aferenta celor doua operațiuni pentru care nu se poate justifica scutirea, motiv pentru care contestația va fi respinsa ca neîntemeiata pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate si în conformitate cu prevederile art. 126, art. 128, art. 132, art. 133, art. 134, art. 137 alin. (3) lit. b), art. 143, art. 145, art. 155 alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, pct. 69 (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 2 alin. (2) si art. 3 alin. (1) si alin. (2) din O.M.F. 2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, se

### DECIDE

Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul în Arad, .....împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala nr. ....întocmita de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscala din cadrul Administrației Finantelor Publice a Municipiului Arad pentru suma totala de .....lei reprezentand ..... lei taxa pe valoarea adăugata suplimentara si .....lei taxa pe valoarea adăugata nedeductibila, ca neîntemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arad in termen de 6 luni de la data comunicării.

