

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 449 din 01.11.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC**, cu sediul in, sector z, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2010, inregistrata sub nr./2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector z cu privire la contestatia ABC inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy si comunicata sub semnatura in data de2010.

ABC contesta suma de **CT lei** reprezentand:

- D lei TVA stabilita suplimentar ce a condus la TVA ramasa de plata in urma inspectiei fiscale in suma de P lei TVA;
- M lei majorari si dobanzi de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector z au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, pentru perioada 11.05.2007-28.02.2010, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea TVA de plata in suma de PT lei si a accesoriilor aferente in suma de M lei.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea in parte a deciziei de impunere contestate pentru TVA de plata in suma de P lei si accesorii aferente in suma de M lei, invocand urmatoarele:

Referitor la livrarile intracomunitare de bunuri, societatea sustine ca detine toate documentele pentru justificarea scutirii de TVA prevazute de art. 10 alin. (1) din anexa la Ordinul nr. 2.222/2006 (contract de vanzare-cumparare, facturi, documente de transport), iar motivele invocate de organele de inspectie nu pot pune in discutie natura tranzactiilor respective, de livrari intracomunitare si, implicit, nici scutirea de TVA cu drept de deducere. Mai mult, art. 138 din Directiva nr. 112 din 2006 prevede scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitara de

bunuri, fara a conditiona scutirea de inregistrarea in scopuri de TVA a cumparatorului in alt stat membru. Faptul ca acest cumparator nu si-a indeplinit obligatiile de inregistrare nu ar trebui sa aiba impact negativ asupra tratamentului TVA aplicat de societate, care a actionat de buna-credinta in conformitate cu prevederile legislatiei interne si comunitare.

In plus, respingerea scutirii de TVA strict pe conditii de forma contravine principiilor fundamentale ale TVA, respectiv dreptul de a aplica scutirea atat timp cat bunurile livrate sunt transportate sau expediate in alt stat membru, neutralitatea masurilor fiscale si liberalizarea eficienta a circulatiei persoanelor, marfurilor si serviciilor.

Cu privire la livrarile de bunuri in Zona Libera Giurgiu, societatea subliniaza ca a aplicat scutirea prevazuta la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal si nu scutirea de TVA prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. In baza art. 1 alin. (3) din anexa la Ordinul nr. 2.218/2006 societatea a furnizat organelor de control documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA (contract de vanzare-cumparare, facturi, documente de transport), fiind indeplinite toate conditiile de fond pentru ca operatiunea sa se califice drept o operatiune scutita de TVA cu drept de deducere.

Declaratiile vamale de export solicitate de organele de control nu sunt prevazute de lege pentru a justifica scutirea de la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, iar conform art. 170 alin. (1) din Regulamentul CE nr. 2.913/1992 marfurile care intra intr-o zona libera nu trebuie prezentate autoritatilor vamale si nici nu necesita depunerea unei declaratii vamale in vederea justificarii scutirii de TVA. In consecinta, organele de control au adaugat in mod ilegal la documentele obligatorii si limitative prevazute de normele legale care, in masura in care sunt indeplinite, genereaza in mod automat dreptul contribuabilului de a beneficia de scutirea de TVA.

Referitor la majorarile si dobanzile de intarziere, acestea au un caracter accesoriu in baza art. 21 alin. (2) lit. b) din Codul de procedura fiscala si, in consecinta, sunt datorate doar in situatia in care debitul principal (TVA de plata) este stabilit in mod legal.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

ABC este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../....., detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea TVA de plata in suma de PT lei si a accesoriilor aferente in suma de M lei.

ABC contesta colectarea TVA in suma de D lei, ceea ce a condus la stabilirea TVA ramasa de plata in urma inspectiei fiscale in suma de P lei TVA si a accesoriilor aferente in suma de M lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy ce a stat la baza deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy rezulta ca ABC a incheiat cu beneficiarul K E LTD din Israel contractul nr./09.11.2009 un contract de livrare de bunuri constand in prese de vulcanizare anvelope, masini de imbinat anvelope si masini de confectionat anvelope. La capitolul IV "Obligatiile partilor" din contract s-a prevazut ca furnizorul va furniza clientului, la cerere, o factura originala pentru bunurile (echipamentele) ridicate si conform reglementarilor de export adecvate, iar beneficiarul K se va ocupa de ridicarea bunurilor (echipamentelor) din locatia unde exista la momentul dezasamblarii (fabrica Danubiana), pentru a facilita cerintele si procedurile

pentru export, avand toate responsabilitatile legate de dezasamblare, ambalare, containerizare si ridicare din locatie. In acest capitol din contract nu este specificat locul de destinatie al marfurilor, ci doar se precizeaza ca bunurile urmeaza sa faca obiectul exportului.

In perioada 23.11.2009 - 27.11.2009 ABC a emis un numar de 8 facturi catre beneficiarul K, in valoare de F lei (F1 USD), conditia de livrare fiind ex-works Popesti-Leordeni, fara TVA, operatiunile fiind inscrise la rd. 11 "Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, cu exceptia celor de la rd. 1-3 si operatiuni supuse masurilor de simplificare" in decontul de taxa aferent lunii noiembrie 2009.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, reprezentantul ABC sustine ca o parte din bunuri (echipamentele dezasamblate) au fost transportate de beneficiar in Germania, iar cealalta parte au fost transportate in Zona libera Giurgiu, prezentand in acest sens documente de transport (CMR-uri) care poarta o semnatura si stampila la locul de destinatie.

Deoarece facturile cu livrarile de bunuri transportate in Germania nu au un cod valid de TVA al beneficiarului, iar societatea nu a prezentat documente care sa ateste exportul bunurilor, organele de inspectie fiscala nu au acceptat scutirea de TVA si au procedat la colectarea taxei aferente in suma de F lei x 19% = D lei.

3.1. Referitor la scutirea de TVA pentru bunurile transportate intracomunitar

Cauza supusa solutionarii este daca furnizorul care efectueaza o livrare intracomunitara de bunuri poate beneficia de scutire de TVA in conditiile in care clientul nu i-a comunicat acestuia codul valid de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat cel in care incepe transportul bunurilor.

In fapt, ABC a livrat firmei K E LTD din Israel in vederea exportului echipamente constand in:

- 10 bucati prese de vulcanizare anvelope;
- 3 bucati masini de imbinat anvelope;
- 3 bucati masini de confectionat anvelope.

In cele 8 facturi emise catre beneficiar echipamentele sunt identificate pe parti componente, cantitativ (in kg), cu mentiunea de livrare "ex-works Popesti- Leordeni", transportul cazand astfel in sarcina beneficiarului conform regulilor uzuale INCOTERMS.

Din nota explicativa data de reprezentantul societatii data de2010 rezulta ca beneficiarul este din Israel si nu are cod de inregistrare in scopuri de TVA atribuit intr-un stat membru al Uniunii Europene, iar marfa din facturile nr.2009, nr.2009, nr.2009 si partial din factura nr.2009 (partitia 05-1/.....2009) a fost livrata in detinere temporara in Germania, unde beneficiarul are o subsidiara K E Germany GmbH. Pentru aceasta marfa s-au primit de la transportator CMR-urile semnate si stampilate la destinatie de catre firma HM din FW - Germania, aceasta firma fiind desemnata de K GmbH sa semneze documentele de transport cu ocazia descarcarii in depozit a marfurilor receptionate de K Germania.

De asemenea, reprezentantul societatii sustine ca firma K E LTD Israel a trimis CMR-uri ca presa de vulcanizare transportata in Germania a fost reexpediata in Zona Libera Giurgiu, de unde a plecat la export in India si ca detine documente doveditoare care atesta ca presa de vulcanizare, o masina de imbinat anvelope si inca alte 4 prese de vulcanizare au fost exportate din Zona libera Giurgiu.

La dosarul cauzei se afla facturile nr.2009, nr.2009, nr.2009 si nr.2009 in care la rubrica cumparator este mentionata firma **K E LTD cu sediul in Israel, fara niciun cod de inregistrare in scopuri de TVA**, locul de expeditie "Popesti-Leordeni Romania", conditia de livrare "ex-works Popesti- Leordeni" si locul de destinatie din ordinul cumparatorului "K E Germany GmbH" cu sediul in FW - Germania. Scrisorile de transport

atasate acestor facturi au mentionate la rubrica receptia marfii (loc si semnatura destinatarului) stampila firmei HM din FW - Germania si semnatura.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 126, art. 128, art. 140, art. 143, art. 150 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

15. *livrare intracomunitara are intelesul prevazut la art. 128 alin. (9);*

18. *persoana impozabila* are intelesul art. 127 alin. (1) si *reprezinta* persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, *persoana juridica*, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica".

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) *operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

b) *operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144¹; [...]"*.

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora".

"Art. 140. - (1) **Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa** sau care nu sunt supuse cotelor reduce".

"Art. 143. - (2) **Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:**

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care îi comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru [...]".

"Art. 150. - (1) **Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei**, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) **persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g)".

"Art. 155. - (5) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

i) codul de inregistrare in scopuri de TVA cu care se identifica cumparatorul in celalalt stat membru, in cazul operatiunii prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a);

[...]

n) *indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei, sau a urmatoarelor mentiuni:*

1. *in cazul in care nu se datoreaza taxa, o mentiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mentiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fara drept de deducere», «neimpozabila in Romania» sau, dupa caz, «neinclus in baza de impozitare»; [...]"*.

Totodata, cu privire la aplicarea scutirilor de TVA, prin Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cuprinse in anexa aprobata prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007, O.M.E.F. nr. 2.421/2007 si O.M.E.F. nr. 3.424/2008 se prevede urmatoarele:

"Art. 1. - (1) Prin prezentele instructiuni se **reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

(2) Justificarea scutirilor prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se face, de regula, in momentul in care este emisa o factura pentru operatiunea in cauza. Totusi, pentru acele operatiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici sa fie in posesia documentelor de justificare a scutirii in momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxa se va face in termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisa factura. Daca factura nu este emisa in termenul prevazut de lege, termenul de 90 de zile mentionat anterior va incepe din data la care a intervenit faptul generator de taxa pentru operatiunea in cauza".

"Art. 10. - (1) **Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:**

a) **factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;**

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru; si, dupa caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare".

Din prevederile legale anterior citate rezulta ca livrarile de bunuri care sunt transportate sau expediate Romania intr-un alt stat membru al Uniunii Europene, definite ca livrari intracomunitare, sunt operatiuni impozabile in Romania, tara unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe transportul sau expeditia acestora. Aceste operatiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere a taxei aferente achizitiilor, cu conditia ca beneficiarul sa îi comunice furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania si ca acest cod sa fie inscris in mod expres in factura. In caz contrar, operatiunile sunt taxabile in Romania si se supun cotei standard de TVA.

Sintetizand aceste prevederi legale in materia taxei pe valoarea adaugata, se retin **doua conditii esentiale** pentru operatiunea analizata:

- o livrare de bunuri devine **livrare intracomunitara** daca bunurile sunt expediate sau transportate **dintr-un stat membru in alt stat membru** de catre furnizor sau de catre client ori de o alta persoana in contul acestora;

- o livrare intracomunitara este **scutita de TVA** **daca clientul îi comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA**, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat al furnizorului.

Astfel, din textul art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal rezulta fara niciun fel de dubiu ca nu orice livrare intracomunitara de bunuri este scutita de TVA, ci doar aceea in care clientul îi comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA in alt stat membru al Uniunii Europene decat statul membru unde este inregistrat furnizorul.

In speta, contestatoarea ABC a livrat bunuri ce au fost transportate din Romania in Germania (livrare intracomunitara) catre clientul K E LTD din Israel, fara ca acesta sa îi comunice un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA in alt stat membru al Uniunii Europene si, in lipsa acestui cod, contestatoarea era obligata sa aplice cota standard de TVA, operatiunea neintrand sub incidenta scutirii expres reglementate de art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

In raport de cele anterior retinute sustinerile societatii contestatoare vizand acordarea scutirii pentru aceste livrari intracomunitare sunt neintemeiate si fara nicio legatura cu fondul cauzei.

Astfel, prin invocarea faptului ca detine documente care atesta transportul bunurilor in Germania, contestatoarea incearca sa induca ideea ca orice livrare de bunuri care parasesc teritoriul Romaniei (livrare intracomunitara) este implicit scutita de TVA, *trecand sub tacere faptul ca legea prevede in mod expres ca scutirea de TVA se acorda doar pentru livrarile intracomunitare in care clientul comunica furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania.* Or, organele de inspectie fiscala nu au contestat faptul ca livrarile respective sunt livrari intracomunitare, ci au constatat ca ele nu pot beneficia de scutire deoarece clientul K nu are un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din Germania, contestatoarea insasi recunoscand ca acest client nu este inregistrat in scopuri de taxa in Uniunea Europeana.

De asemenea, faptul ca acest client din Israel are o subsidiara in Germania inregistrata in scopuri de TVA nu prezinta nicio relevanta intrucat livrarea s-a efectuat catre clientul K E LTD din Israel, neinregistrat in scopuri de TVA in Uniunea Europeana si nu catre K E Germany GmbH, o alta persoana impozabila din perspectiva TVA (persoana juridica distincta - art. 125¹ alin. (1) pct. 18 din Codul fiscal).

Se retine ca *orice scutire de taxa*, cu atat mai mult orice scutire cu drept de deducere, *constituie o exceptie de la regulile normale in materie de TVA.* Cum ***exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare***, scutirea poate sa fie aplicata numai daca persoana care realizeaza operatiunea poate dovedi ca bunurile au fost efectiv livrate in conditiile prevazute de Codul fiscal si normele/instructiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectiva trebuie sa poata dovedi cu documente, pentru fiecare operatiune in parte, corectitudinea aplicarii scutirii cu drept de deducere. In speta, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxa pentru operatiunea de livrare intracomunitara cu codul valabil de inregistrare in scopuri de TVA al clientului, **cod care trebuia solicitat, verificat si inscris in factura din chiar momentul emiterii cu prilejul livrarii bunurilor.** *Nesolicitand, neverificand si neinscriind in factura acest cod de inregistrare in scop de TVA al clientului, in conditiile in care cunostea destinatia bunurilor care urmau a fi transportate intr-un alt stat membru, conform propriilor mentiuni inscrise in facturi la rubrica "locul de destinatie din ordinul cumparatorului" si aplicand scutirea de TVA la momentul livrarii, desi art. 143 alin. (2) lit. a) prevedea expres ca scutirea se aplica doar pentru livrarile intracomunitare catre clientii care comunica furnizorului codul valabil de TVA atribuit de celalalt stat membru, contestatoarea nu se poate prevala de buna sa credinta in aplicarea tratamentului fiscal prevazut de legea fiscala pentru aceste operatiuni.*

Totodata, invocarea faptului ca art. 138 (capit. 4 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE nu conditioneaza in mod expres aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare de existenta codului de inregistrare in scop de TVA al clientului nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, fiind vorba de o directiva, prevederile acesteia nu se aplica direct in legislatia interna, ci prin intermediul transpunerii realizate la Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Mai mult, contestatoarea face abstractie de o alta prevedere a directivei referitoare la scutirile de TVA, in speta art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE care prevede in mod expres ca "**Scutirile prevazute la capitolele 2-9 se aplica fara sa aduca atingere altor dispozitii comunitare si in conformitate cu conditiile**

pe care statele membre le stabilesc in scopul de a asigura aplicarea corecta si directa a acestor scutiri si a preveni orice posibila evaziune, frauda sau abuz". De aici rezulta dreptul Romaniei in calitate de stat membru de a stabili prin propria legislatie interna in ce conditii concrete se aplicarea scutirile in materie de TVA, inclusiv in cazul livrarilor intracomunitare, dupa cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si art. 10 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sfarsit, in legatura cu invocarea de catre societate a principiilor fundamentale ale TVA care ar interzice respingerea scutirii doar pe conditii de forma, se retine ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, *care se aplica in concordanta* cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care **principiul neutralitatii taxei, principiul evitarii dublei impuneri si principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.** *A lega dreptul de a aplica scutirea de TVA doar de substanta tranzactiei, asa cum pretinde, in esenta, contestatoarea, ar insemna, prin reducere la absurd, ca persoanele impozabile pot aplica scutirea chiar in lipsa oricarui document justificativ, ceea ce ar conduce in final la lipsirea de orice efecte juridice a dispozitiilor legale la nivel national si comunitar referitoare la scutiri ca exceptii, la facturare, la tinerea evidentelor necesare aplicarii acestui tip de impozit si la depunerea declaratiilor recapitulative la administratia fiscala, necesara facilitarii urmaririi schimbului de bunuri si servicii la nivel comunitar.*

De asemenea, se retine ca din jurisprudenta comunitara in materie rezulta ca principiul neutralitatii taxei presupune existenta unui impozit general pe consumatie aplicat asupra bunurilor si serviciilor, direct proportional cu pretul acestora, indiferent de numarul tranzactiilor care au loc in procesul de productie si distributie inainte de etapa perceperii impozitului. La fiecare tranzactie, taxa pe valoarea adaugata, calculata in functie de pretul bunurilor si serviciilor conform cotei de impunere aplicabile, va fi exigibila dupa deducerea cuantumului taxei pe valoarea adaugata suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflecta in costul bunurilor sau serviciilor. *Din jurisprudenta constanta a Curtii Europene de Justitie reiese ca scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reprezinta o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA, conform caruia taxa se aplica fiecarei operatiuni de productie sau de distributie si ca aceasta scutire isi gaseste temeiul in regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, in cadrul caruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazeaza pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru in care are loc consumul final (pct. 22 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). Astfel, Curtea a retinut ca scutirii unei livrari intracomunitare in statul membru de plecare a expeditiei sau transportului comunitar de bunuri îi corespunde "in oglinda" o achizitie intracomunitara impozitata in statul membru de sosire a expeditiei sau transportului respectiv de bunuri (pct. 24 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 23 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). Totodata, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili in propria legislatie conditiile in care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurarii colectarii corecte a taxei si prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh).*

Din acest punct de vedere, **conditionarea scutirii livrarii intracomunitare de cerinta inregistrarii in scopuri de TVA a clientului** unei asemenea livrari raspunde obiectivelor sistemului comun de taxa pe valoarea adaugata, **asigura impozitarea achizitiei intracomunitare in statul de destinatie** si respecta principiul proportionalitatii recunoscut de dreptul comunitar, societatii contestatoare revenindu-i in intregime obligatia de a proba dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prescrise de legislatia fiscala in materie.

Prin urmare, in conditiile in care clientul din Israel nu i-a comunicat un cod valabil de inregistrare in scopuri de taxa in alt stat membru, furnizoarea ABC nu are dreptul la beneficiul scutirii pentru livrarile intracomunitare de bunuri realizate, motiv pentru care in mod

legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pentru livrarile de bunuri cu destinatia Germania, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la scutirea de TVA pentru bunurile livrate in vederea exportului

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de scutire de TVA pentru bunurile livrate catre un client din afara Comunitatii, in conditiile in care nu aduce nicio dovada ca bunurile au parasit in mod efectiv teritoriul comunitar.

In fapt, conform contractului incheiat de ABC cu firma K E LTD din Israel echipamentele au fost livrate in vederea exportului, clientul urmand sa faciliteze cerintele si procedurile pentru export.

Pe parcursul efectuarii inspectiei fiscale, organele de control au constatat ca societatea nu a colectat TVA pentru livrarile catre acest client, le-a considerat operatiuni de export scutite cu drept de deducere si le-a declarat ca atare in decontul de taxa, fara sa detina documentele necesare pentru justificarea scutirilor aplicate.

La solicitarea organelor fiscale, prin nota explicativa din 14.07.2010 reprezentantul societatii a declarat urmatoarele:

- conditia de livrare este "ex-works", cumparatorul purtand raspunderea pentru incarcare si transportul marfurilor si indeplinirea formalitatilor de export;

- marfa din facturile nr.2009, nr.2009, nr.2009, nr.2009 si nr.2009 a fost livrata in Zona Libera Giurgiu, asa cum rezulta din scrisorile de transport semnate si stampilate la destinatie de catre REP SRL, societate care are ca obiect de activitate depozitarea;

- o presa de vulcanizare transportata initial in Germania a fost reexpediata in Zona Libera Giurgiu, de unde a plecat la export in India, clientul K atasand documentele doveditoare;

- de asemenea, si masina de imbinat camere a fost exportata in India, atasandu-se documentele de export;

- din Zona Libera Giurgiu inca 4 prese de vulcanizare au fost exportate in India.

Deoarece societatea nu a prezentat documentele doveditoare pentru exportul marfurilor, organele de inspectie fiscala au solicitat in mod expres contestatoarei prezentarea acestora cu adresa nr./2010.

Prin **nota explicativa din 20.07.2010 reprezentantul societatii sustine ca** in Zona Libera Giurgiu sunt depozitate 5 prese de vulcanizare si 2 masini de imbinat camere de aer, iar in Germania sunt depozitate 3 masini de confectionat anvelope si o masina de imbinat camere de aer. Restul marfii a fost incarcat pe vas in vederea exportului in India in datele de 30 ianuarie 2010, 30 mai 2010 si 14 iunie 2010, dar ABC **nu detine declaratii vamale de export** deoarece cumparatorul K a fost revanzatorul marfii, iar pe site-ul cumparatorului echipamentele sunt codificate in functie de tara de provenienta, care se poate verifica cu listele de coletaj pentru livrarile catre India.

Avand in vedere ca societatea nu a putut sa justifice scutirea de TVA cu documentele necesare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca acesasta este obligata la plata taxei conform prevederilor art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 140, art. 143, art. 150 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 140. - (1) **Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa** sau care nu sunt supuse cotelor reduce".

"Art. 143. - (1) **Sunt scutite de taxa:**

a) livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana in contul sau;

b) **livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau**, cu exceptia bunurilor transportate de cumparatorul insusi si care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcatiunilor si a avioanelor de agrement sau a oricarui alt mijloc de transport de uz privat. [...]"

"Art. 150. - (1) **Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei**, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) **persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g)".

"Art. 155. - (5) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

n) *indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei, sau a urmatoarelor mentiuni:*

1. *in cazul in care nu se datoreaza taxa, o mentiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mentiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fara drept de deducere», «neimpozabila in Romania» sau, dupa caz, «neinclus in baza de impozitare»; [...]"*

Totodata, cu privire la aplicarea scutirilor de TVA, Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cuprinse in anexa aprobata prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007, O.M.E.F. nr. 2.421/2007 si O.M.E.F. nr. 3.424/2008 prevad urmatoarele:

"Art. 1. - (1) Prin prezentele instructiuni se **reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

(2) Justificarea scutirilor prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se face, de regula, in momentul in care este emisa o factura pentru operatiunea in cauza. Totusi, pentru acele operatiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici sa fie in posesia documentelor de justificare a scutirii in momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxa se va face in termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisa factura. Daca factura nu este emisa in termenul prevazut de lege, termenul de 90 de zile mentionat anterior va incepe din data la care a intervenit faptul generator de taxa pentru operatiunea in cauza".

"Art. 2. - (2) **Scutirea de taxa** prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **se justifica de catre exportator cu urmatoarele documente:**

a) **factura, care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, sau, daca transportul bunurilor nu presupune o tranzactie, documentele solicitate de autoritatea vamala pentru intocmirea declaratiei vamale de export;

b) **unul dintre urmatoarele documente:**

1. **declaratia vamala de export, certificata de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar, si/sau, dupa caz, sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala; sau**

2. **documentul de insotire la export (EAD), certificat de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar, si/sau, dupa caz, sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala; sau**

3. **confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal;**

c) documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de furnizor sau in numele sau, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare".

"Art. 3. - (1) **Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau. Astfel de livrari au loc in cadrul unor contracte prin care persoana obligata sa transporte bunurile in afara Comunitatii este cumparatorul nestabilit in Romania sau alta persoana in contul sau.**

(2) **Scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin. (1) se justifica de furnizorul care realizeaza livrarea cu documentele prevazute la art. 2 alin. (2) lit. a) si b) si cu documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de client sau in numele sau, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare".**

Din dispozitiile legale precitate rezulta ca beneficiaza de scutirea de TVA livrarea de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii (export) de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau, persoana impozabila care realizeaza operatiunea de livrare (furnizorul) avand obligatia sa dovedeasca ca bunurile au parasit teritoriul comunitar si sa justifice scutirea cu documentele eliberate de autoritatile vamale.

In speta, ABC a livrat diverse bunuri catre clientul K E LTD din Israel in vederea exportului si a aplicat scutirea pentru aceste operatiuni, **fara sa aduca nicio dovada ca bunurile in cauza au parasit teritoriul comunitar**. Astfel, desi in nota explicativa din data de2010 societatea sustine ca K i-a atasat documentele doveditoare pentru exportul unei parti din bunurile livrate, **prin nota explicativa din data de2010 societatea recunoaste ca nu detine nicio declaratie vamala de export.**

Asa cum s-a aratat anterior, orice scutire de TVA constituie o exceptie de la regulile normale in materie de TVA, reglementarile care instituie scutiri fiind de stricta interpretare si aplicare. Totodata, Curtea Europeana de Justitie a considerat ca intemeiat principiul potrivit caruia *sarcina probei privind dreptul la beneficiul unei derogari sai al unei scutiri fiscale revine partii care a solicitat beneficiul unui astfel de drept* si, in consecinta, revine furnizorului de bunuri obligatia sa faca dovada indeplinirii conditiilor de scutire (pct. 26 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh).

Cum contestatoarea ABC nu a facut dovada ca bunurile au parasit fizic teritoriul comunitar cu documente vamale de export eliberate de autoritatile vamale competente, aceasta nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru bunurile livrate catre K.

Sustinerile societatii cu privire la motivarea acestei capat de cerere din contestatie sunt neintemeiate pentru motivele ce succed.

Astfel, referitor la temeiul de drept invocat pentru aplicarea scutiri, se retine ca art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"Art. 144. - (1) Sunt scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarea de bunuri care urmeaza:

[...]

3. sa fie introduse intr-o zona libera sau intr-un antrepozit liber".

Referitor la aplicarea acestei scutiri, Normele de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru traficul international de bunuri, prevazute la art. 144 alin. (1) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.218/2006, astfel cum au fost modificate si completate prin O.M.E.F. nr. 3.424/2008 si O.M.F.P. nr. 2.244/2009 stabilesc urmatoarele:

"Art. 1. - (1) **Scutirile mentionate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-6**, lit. b) si lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, denumita in continuare Codul fiscal, **sunt provizorii si devin definitive in momentul exportului bunurilor in afara Comunitatii.**

(4) Plasarea bunurilor intr-unul din regimurile mentionate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7 din Codul fiscal si livrarea acestora cat timp se afla sub regimul respectiv se supun conditiilor impuse de legislatia vamala.

(5) Prestarile de servicii mentionate la art. 144 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, asupra bunurilor aflate inca intr-unul din regimurile mentionate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7 din Codul fiscal sunt scutite in masura in care prestarea acestor servicii este autorizata de legislatia vamala.

(6) **Scutirea de taxa in ceea ce priveste livrarea de bunuri plasate intr-unul din regimurile mentionate in art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7** precum si prestarea de servicii asupra unor astfel de bunuri, altele decat transportul si serviciile accesorii transportului, vor fi justificate cu:

- a) **contractul cu titularul regimului sau cu beneficiarul;**
- b) **factura sau alte documente aprobate prin lege;**
- c) **documentele din care sa reiasa ca bunurile in cauza se aflau intr-unul din regimurile mai sus mentionate la momentul livrarii sau prestarii".**

ABC nu a prezentat nicio dovada precum ca bunurile respective au fost livrate pentru a fi introduse in Zona Libera Giurgiu, respectiv nu a prezentat nici contractul cu titularul regimului vamal suspensiv sau cu beneficiarul din care sa reiasa ca bunurile in discutie urmeaza sa fie introduse in Zona Libera Giurgiu si din dovada ca bunurile au fost efectiv introduse in aceasta zona.

Dimpotriva, in contractul incheiat cu clientul K E LTD din Israel partile au stipulat foarte clar ca bunurile urmeaza a fi exportate (si nu depozitate intr-o zona libera in vederea exportului ulterior), iar din mentiunile de la rubrica 24 "Receptia marfii" din scrisorile de transport prezentate rezulta doar ca marfurile au fost receptionate de o societate REP SRL, a carei calitate in cadrul tranzactiilor comerciale derulate nu se cunoaste. Prin urmare, sustinerea contestatoarei ca bunurile in cauza au ajuns in Zona Libera Giurgiu *este o simpla afirmatie pro-causa, neexistand nicio dovada ca au fost indeplinite de fond pentru calificarea operatiunii ca fiind operatiune scutita de TVA.*

In acelasi timp, este vadit neintemeiata sustinerea contestatoarei privind adaugarea declaratiei vamale de export, in mod ilegal, de catre organele de control la documentele obligatorii si limitative prevazute de normele legale pentru justificarea scutirii, cata vreme chiar normele invocate [art. 1 alin. (1) din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.218/2006, cu modificarile si completarile ulterioare] stabilesc cu claritate faptul ca scutirile mentionate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-6 din Codul fiscal **sunt provizorii si devin definitive in momentul exportului bunurilor in afara Comunitatii.** Cu alte cuvinte, chiar si in situatia in care bunurile livrate sunt introduse in zona libera, scutirea este doar provizorie si se definitiveaza doar in momentul exportului bunului.

Nici faptul ca art. 170 alin. (1) din Regulamentul CE nr. 2.913/1992 de instituire a Codului vamal comunitar prevede ca marfurile care intra intr-o zona libera nu trebuie prezentate autoritatilor vamale si nici nu necesita depunerea unei declaratii vamale nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei.

Potrivit art. 170 alin. (3) si (4) din acest regulament:

"Art. 170. - (3) **Autoritatile vamale pot solicita ca marfurile supuse drepturilor de export sau altor dispozitii de export sa fie semnalate serviciului vamal.**

(4) **La cererea partii interesate, autoritatile vamale atesta statutul** comunitar sau necomunitar al **marfurilor plasate intr-o zona libera** sau intr-un antrepozit liber".

In acest sens, art. 49 si art. 50 din Normele tehnice privind aplicarea uniforma a reglementarilor vamale in zonele libere si antrepozitele libere, aprobate prin Ordinul vicepresedintelui A.N.A.F. nr. 7.394/2007 prevad urmatoarele:

"Art. 49. - (1) In cazul marfurilor care nu au facut obiectul unei declaratii de export, in conformitate cu art. 170 din Regulamentul Consiliului (CEE) nr. 2.913/92 de instituire a Codului vamal comunitar, acestea nu se prezinta autoritatii vamale de control si nu fac obiectul formalitatilor vamale.

(2) **Marfurile se inscriu in evidenta operativa prin mentionarea documentului de transport insotitor. Acest document se prezinta la solicitarea autoritatii vamale de control.**

Art. 50. - **In cazul marfurilor care au făcut obiectul unei declaratii de export, exemplarul 3 al declaratiei de export sau orice alt document justificativ al exportului se vizeaza la momentul scoaterii efective a acestora in afara teritoriului vamal al Comunitatii cand marfurile parasesc zona libera** sau antrepozitul liber, conform prevederilor art. 162 din Regulamentul Consiliului (CEE) nr. 2.913/92 de instituire a Codului vamal comunitar".

Or, in speta, contestatoarea ABC nu a prezentat nici o dovada ca bunurile au fost inregistrate in evidenta operativa a operatorului pretins a efectua receptia si depozitarea bunurilor in zona libera, nici o dovada din partea autoritatii vamale care sa ateste statutul bunurilor plasate in aceasta zona si nici exemplarul 3 al declaratiei vamale de export sau alt document vamal de export care sa ateste ca bunurile au parasit in mod efectiv teritoriul comunitar, in conditiile in care sustine ca o parte din bunuri a fost deja exportata in India, astfel ca sustinerile acesteia privind indeplinirea conditiilor de scutire sunt neintemeiate si nedovedite cu documente.

In sfarsit, faptul ca indeplinirea formalitatilor vamale de export a fost stabilita prin contract in sarcina clientului K nu prezinta nicio relevanta, in conditiile in care, asa cum s-a aratat anterior, sarcina probei revine in intregime contestatoarei care solicita beneficiul scutirii de TVA pentru livrarile realizate si care era obligata sa depuna diligentele necesare in acest scop.

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente si pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la majorarile si dobanzile de intarziere aferente TVA

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorarile si dobanzile de intarziere aferente TVA, in conditiile in care in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-a retinut ca fiind datorat debitul principal stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy organele fiscale au stabilit M lei majorari si dobanzi de intarziere aferente diferentei suplimentara de TVA rezultata in urma inspectiei in suma de DT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA de plata in suma de M lei.

Prin contestatia formulata ABC contesta in parte TVA de plata rezultata in urma inspectiei fiscale pentru suma de D lei si integral cuantumul accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala in suma de M lei.

In drept, potrivit art. 21, art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobanzilor, penalitatilor de intarziere sau majorarilor de intarziere, dupa caz, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii.

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Se retine ca pana la data de 1 iulie 2010 pentru stabilirea creantelor fiscale accesorii s-a folosit termenul de "majorari de intarziere".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 - 3.2 din prezenta decizie potrivit carora contestatoarea datoreaza TVA stabilita ca diferenta de plata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente in suma de M lei, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 125¹ alin. (1) pct. 15 si pct. 18, art. 126 alin. (1) si alin. (9), art. 128 alin. (1) si alin. (9), art. 140 alin. (1), art. 143 alin. (1) lit. b) si alin. (2) lit. a), art. 150 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) lit. i) si lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 alin. (1) si alin. (2), art. 2 alin. (2) lit. b), art. 3 alin. (1) si alin. (2) si art. 10 alin. (1) lit. a) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cuprinse in anexa aprobata prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007, O.M.E.F. nr. 2.421/2007 si O.M.E.F. nr. 3.424/2008, art. 1 alin. (1) si alin. (6) lit. a) si lit. c) din Normele de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru traficul international de bunuri, prevazute la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.218/2006, astfel cum au fost modificate si completate prin O.M.E.F. nr. 3.424/2008 si O.M.F.P. nr. 2.244/2009, art. 49 si art. 50 din Normele tehnice privind aplicarea uniforma a reglementarilor vamale in zonele libere si antrepozitele libere, aprobate prin Ordinul vicepresedintelui A.N.A.F. nr. 7.394/2007, art. 131 din Directiva nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, art. 170 alin. (3) si alin. (4) din Regulamentul CE nr. 2.913/1992 de instituire a Codului vamal comunitar si art. 21, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa de Administratia Finantelor Publice sector z pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma de CT lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.