

DECIZIA nr. 418 din 21.06.2016 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC**, cu sediul în, Ungaria,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2016, înregistrată sub nr. .2016 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din Ungaria formulată prin împuternicit ... SCA în baza procurii din ...2016.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă din și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. ... îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. fx a11/2015, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ry b22/2015 și comunicată prin poștă în data de, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **TSC lei**, din care:

- DS lei TVA stabilită suplimentar;
- M lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) coroborat cu art. 347 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au efectuat inspecția fiscală parțială la ABC, persoană impozabilă nerezidentă și înregistrată în scop de TVA în România pentru perioada 01.12.2008-30.04.2011, în vederea controlului ulterior al decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare nr. DNOR/2011.

Constatarile inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ry b22/2015, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. fx a11/2015, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA de DS lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de M lei și penalități de întârziere aferente în sumă de P lei.

II. Prin contestația formulată ABC solicită anularea în întregime a actului atacat, arătând următoarele:

Inspecția fiscală a fost efectuată cu nerespectarea dispozițiilor procedurale, fără emiterea avizului de inspecție și fără încheierea unui proces-verbal de începere a inspecției conform art. 101 și art. 102 din Codul de procedură fiscală, iar inspecția fiscală a început efectiv în luna august 2015 și nu de la data de 17.02.2014, așa cum se menționează eronat în raportul de inspecție fiscală.

La data începerii inspecției fiscale era deja prescris dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în sarcina societății în ceea ce privește perioada 01.12.2008-30.11.2009 întrucât termenul de prescripție pentru această perioadă s-a împlinit la data de 31.12.2014 conform art. 23 și art. 91 din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care TVA în sumă de R lei stabilită pentru perioada prescrisă este nelegitimă și nelegală.

Pe fondul cauzei, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prevederile legale privind justificarea TVA pentru operațiunile de export conform Instrucțiunilor de aplicare a scutirii prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006. Organele de control au ales să ignore complet documentele vamale prezentate de societate, iar modalitatea aleasă de confirmare din partea Direcției Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală este eronată întrucât nu au fost solicitate confirmări individuale după codul unic MRN aferent fiecărei operațiuni, ci s-a solicitat practic o listă a operațiunilor de export declarate pe codul EORI al societății. În mod evident, cele două operațiuni de export cu codurile MRN EX1 și EX2 au fost realizate pe codul de TVA românesc al societății, și nu pe codul EORI din Ungaria.

Pentru livrările intracomunitare de bunuri societatea a prezentat diferite forme de documente care au atestat transportul bunurilor din România către Bulgaria, respectiv Germania, de multe ori transporturile fiind organizate de cumpărător prin mijloace proprii. Nu există nicio prevedere legală care să condiționeze acordarea scutirii de TVA de furnizarea unui document de transport internațional de tip CMR. Pentru livrarea către CL2 AG transportul este dovedit cu declarația pe proprie răspundere a beneficiarului care atestă recepția bunurilor în Germania, pentru livrarea către CL1 EOOD din Bulgaria cu declarația pe proprie răspundere a beneficiarului, cu indicarea numărului de înmatriculare a mijlocului de transport și numelui șoferului, iar pentru livrarea către CL3 EOOD din Bulgaria cu declarația pe proprie răspundere a beneficiarului și copiile actelor de identitate ale șoferilor.

Pentru colectarea TVA suplimentară în sumă de D3 lei, ABC consideră că nu este vorba de bunuri lipsă în gestiune, organele de inspecție fiscală ignorând faptul că bunurile – geantă de laptop și videoproiector de mici dimensiuni – sunt prin natura lor destinate călătoriilor de afaceri, iar mutarea lor în statul de origine este un non-transfer din perspectiva TVA conform art. 128 alin. (12) din Codul fiscal, în afara sferei de aplicare a TVA.

Pentru serviciile auto, un cartuș toner, produse curățenie, servicii restaurant și servicii de telefonie societatea are drept de deducere pentru că avea reprezentanță în România, care nu este o persoană juridică distinctă de societatea-mamă, ci doar un alt tip de prezență a aceleiași societăți ungare pe teritoriul României. În aceste condiții, toate achizițiile efectuate nu puteau fi deduse decât în baza decontului întocmit de societate, indiferent că achizițiile erau utilizate direct de societatea-mamă ori de reprezentanța comercială. În plus, organele de inspecție fiscală nici nu au menționat în raport motivele de drept care au stat la baza negării dreptului de deducere.

În cazul accesoriilor societatea solicită desființarea acestora în virtutea principiului "accessorium sequitur principale".

În susținerea contestației ABC nu a prezentat niciun document justificativ, iar procura originală dată împuternicitului a fost transmisă la solicitarea organului de soluționare a contestației cu adresa nr. adrs1/2016.

La solicitarea organului de soluționare de prezentare a întregii documentații la care se face referire în contestație, cu adresa înregistrată sub nr. adrs2/2016 împuternicitul societății a transmis un set de documente cu mențiunea "conform cu originalul", nenumerate și neopisate.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă inspecția fiscală s-a efectuat pentru o perioadă prescrisă și fără respectarea normelor referitoare la avizarea inspecției, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală a început înainte de împlinirea perioadei de prescripție și în vederea soluționării unei de rambursare a contribuabilului, pentru care nu este necesară avizarea.

În fapt, societatea ABC este o societate cu sediul în Ungaria, care s-a înregistrat direct în scopuri de TVA în România din data de 07.06.2007. În luna aprilie 2011 societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei prin decontul de TVA cu suma negativă și opțiune de rambursare nr. DNOR/2011. Ulterior, nu a mai desfășurat activitate, iar prin declarația de mențiuni 090 înregistrată sub nr.09.2011 a solicitat anularea înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 31.08.2011.

În data de 17.02.2014 a fost emis ordinul de serviciu nr.17.02.2014, cu data începerii inspecției fiscale 18.02.2014 în vederea soluționării cu control anticipat a DNOR nr. DNOR/2011, iar în data de 18.02.2014 cu adresa nr. ... organele de inspecție fiscală au solicitat Serviciului Municipal de Informații Fiscale date cu privire la tranzacțiile intracomunitare ale contribuabilului.

Cu adresa nr. .../18.02.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea, până pe data de 26.02.2014, a documentației necesare soluționării DNOR, inclusiv jurnale de TVA, toate facturile de achiziție, DVI, ordine de plată TVA, contracte/comenzi cu furnizorii/clientii interni și externi, toate facturile emise, documente de transport, DVE împuternicirea persoanei desemnate să reprezinte societatea pe durata inspecției fiscale etc. De asemenea, s-a întocmit o notă explicativă prin care au fost solicitate împuternicitului date și informații cu privire la doi furnizori, precum și o evidență cantitativă a bunurilor achiziționate și vândute în perioada decembrie 2008-aprilie 2011.

În data de 27.03.2014, cu adresa înregistrată sub nr. ...27.03.2014 societatea ABC prin împuternicit X SRL a solicitat "suspendarea controlului întrucât nu putem pune la dispoziția inspectorilor fiscali documentele solicitate în Notele explicative primite la sediul împuternicitului în data de 25.03.2014 până la termenul menționat". Solicitarea de suspendare a fost aprobată în temeiul art. 2 lit. f) din OPANAF nr. 467/2013 începând cu data de 31.03.2014 prin comunicarea nr.2014, primită sub semnătură și ștampila împuternicitului.

Totodată, a fost încheiat și procesul-verbal nr.2014 în care se precizează că, în urma deplasării la sediul împuternicitului organele de control au constatat că societatea nerezidentă nu deține toate documentele aferente perioadei decembrie 2008 – aprilie 2011 necesare efectuării inspecției fiscale pentru soluționare DNOR nr. DNOR/2011. Se menționează că, având în vedere că ABC nu poate prezenta integral documentele solicitate organele de inspecție fiscală nu pot soluționa DNOR, precum și faptul că a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale la solicitarea contribuabilului. Un exemplar al procesului-verbal a fost lăsat contribuabilului sub semnătura împuternicitului BA și ștampila X SRL.

Inspecția fiscală a fost reluată începând cu data de 11.08.2015 în baza comunicării nr.2015 și a ordinului de serviciu nr.2015, organele de inspecție fiscală încheind în data de 11.08.2015 cu împuternicitul societății nerezidente și acordul de stabilire a locului de desfășurare a inspecției fiscale.

Prin contestația formulată ABC susține că inspecția fiscală a început la data de 11.08.2015 și nu la data de 17.02.2014, motiv pentru care pentru perioada decembrie 2008-noiembrie 2009 termenul de prescripție s-a împlinit la data de 31 decembrie 2014 și că inspecția fiscală s-a derulat în lipsa avizului de inspecție fiscală.

În drept, potrivit art. 23, art. 91, art. 92, art. 101 și art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data realizării inspecției fiscale:

"Art. 23. - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată".

"Art. 91. - (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 92. - (2) **Termenul de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:**

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia".

"Art. 101. - (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală".

"Art. 102. - (4) **Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:**

[...]

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

(5) Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1).

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un **proces-verbal de constatare**”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a început indubitabil în anul 2014, **societatea ABC prin împuternicit recunoscând expres că în data de 25.03.2014** a primit din partea organelor de inspecție fiscale **notele explicative** prin care i s-au solicitat documente, chiar dacă începerea inspecției fiscale nu a fost înscrisă în registrul unic de control ori nu a fost formalizată într-un înscris (un proces-verbal fiind încheiat ulterior în data de 31.03.2014). Or, susținerea contestatoarei în sensul începerii inspecției fiscale la data 11.08.2015 este **vădit contrazisă de solicitarea acestuia de suspendare făcută cu adresa nr.27.03.2014** și aprobată prin comunicarea nr.31.03.2014 cu mențiunea **”începând cu data de 31.03.2014 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale aflată în derulare”**, aprobare transmisă împuternicitului prin semnătură și ștampilă.

Ca atare, cum la data de **31.12.2014**, când ABC pretinde că s-a împlinit termenul de prescripție pentru stabilirea obligațiilor fiscale aferente perioadei decembrie 2008-noiembrie 2009, **inspecția fiscală aflată în derulare la data de 31.03.2014 era suspendată la cererea contestatoarei însăși** reiese că pretenția acestuia este neîntemeiată în raport de dispozițiile legale incidente și de documentele aflate la dosarul cauzei.

În privința nevizării inspecției fiscale susținerile contestatoarei sunt, de asemenea neîntemeiate, având în vedere că inspecția fiscală (controlul) s-a inițiat tocmai în considerarea soluționării cererii de rambursare a societății din ultimul decont de TVA depus la organele fiscale, aspect ce reiese cu prisosință din adresa împuternicitului nr. .../27.03.2014 unde se menționează, *expresis verbis*, **”solicita suspendarea controlului de rambursare TVA solicitat în decontul de TVA aferent lunii aprilie 2011 cu numărul DNOR din”**.

Numai ulterior, respectiv cu adresa nr./02.04.2014 împuternicitul societății a fost înștiințat cu privire la emiterea deciziei de rambursare nr.27.03.2014, însă la momentul respectiv **inspecția fiscală deja începuse și era suspendată la cererea societății însăși**, astfel că apare ca vădit neîntemeiată pretenția acestuia privind neincidența prevederilor art. 102 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

Ca atare, susținerile contestatoarei vizând nerespectarea dispozițiilor procedurale în privința prescrierii și nevizării inspecției fiscale sunt neîntemeiate și urmează a fi respinsă ca atare.

3.2. Referitor la TVA în sumă de D1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile de bunuri pentru un client din afara Uniunii Europene, în condițiile în care din reverificarea punctuală a documentelor vamale de export autoritățile vamale au confirmat ieșirea bunurilor de pe teritoriul comunitar.

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr.fx a11/2015 si raportului de inspecție fiscală nr. ry b22/2015 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de

TVA colectată în sumă de D1 lei pentru două livrări de mărfuri către firma MD SRL din Rep. Moldova, pentru care societatea a invocat existența următoarelor documente de export:

- nr. EX1/16.12.2008 pentru marfa facturată cu factura nr. F1;
- nr. EX2/13.02.2009 pentru marfa facturată cu factura nr. F2.

La dosarul cauzei se află adresa nr.17.08.2015 prin care organele fiscale au solicitat Direcției Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală situația importurilor și exporturilor realizate de ABC – RO în perioada 01.12.2008-31.12.2011, cu mențiunea că nu dețin codul EORI al acestei societăți.

În adresa de răspuns nr. ...20.08.2015 Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală a comunicat organelor fiscale situația exporturilor derulate de societate(cod EORI – HU....), între care nu figurează cele două exporturi anterior menționate.

Deoarece exporturile cu documentele nr. EX1 și nr. EX2 nu au fost confirmate, organele de inspecție fiscală au considerat livrările taxabile și au colectat TVA suplimentară în suma de D1 lei.

Prin contestație societatea susține că solicitarea unei liste a operațiunilor de export declarate pe codul EORI al societății în loc de confirmări individuale este eronată, cele două operațiuni fiind realizate pe codul de TVA românesc al societății, și nu pe codul EORI din Ungaria.

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

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

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

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. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al călătorilor care nu sunt stabiliți în Comunitate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: [...].

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

Referitor la justificarea scutirii de TVA pentru exporturi, prin Instrucțiunile 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

“Art. 1. – (9) **Scutirile** cu drept de deducere **sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni**. Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept

de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală”.

“Art. 2. – (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. **Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului**, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

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

a) **factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, 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. **certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export** sau, după caz, **notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică**; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, **certificat pe verso de biroul vamal de ieșire**;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare 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 adăugată 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. **Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România 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) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.

*Din dispozițiile 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 pe numele sau de autoritatile vamale competente care să certifice încheierea operațiunii de export.***

În speță, se retine că **scutirea de TVA se acordă pentru exporturi, respectiv pentru livrări de bunuri care părăsesc efectiv teritoriul vamal al Uniunii Europene**. Cum intrarea și ieșirea bunurilor în/din teritoriul vamal al Uniunii Europene sunt supuse formalităților vamale, scutirea pentru exportul bunurilor este justificată cu **documente de export** (declarație vamală de export, declarație vamală de export pe cale electronică,

document administrativ unic) care trebuie **certificate de biroul vamal competent**, fie de biroul vamal de export, fie de biroul vamal de ieșire prin care bunurile părăsesc teritoriul vamal al Uniunii Europene.

În urma solicitării organului de soluționare a contestației societatea nerezidentă a transmis cu adresa înregistrată sub nr. adrs2/2016 documentele de export (MRN-urile) nr. EX1 și nr. EX2, iar pentru certificarea acestora organul de soluționare s-a adresat Direcției Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală cu adresa nr. MBR_DGR01.06.2016.

Prin adresa de răspuns nr.09.06.2016, înregistrată sub nr./15.06.2016 Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală a transmis organului de soluționare că "**declarațiile vamale de export din situația transmisă figurează în baza de date de export cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul Comunității Europene**" (din anexa la răspuns și din fotocopiile documentelor transmise de contestatoare reieșind că în raportul de inspecție fiscală s-a reținut eronat ca document de export MRN-ul nr. EX1, în realitate fiind vorba de documentul nr. EX1/16.12.2008 pentru factura nr. F1).

Prin urmare, se constată că, în urma **reverificării punctuale** a celor două documente de export, acestea figurează în baza de date a autorităților vamale române cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul Comunității Europene, **fiind astfel îndeplinite toate condițiile pentru justificarea scutirii de TVA** pentru mărfurile livrate de societate firmei MD SRL din Rep. Moldova.

În consecință, contestația ABC urmează a fi admisă pentru TVA colectată suplimentar în sumă de D1 lei.

3.3. Referitor la TVA în sumă de D2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect la colectarea TVA aferenta livrarilor de marfuri catre clientii din Comunitate, in conditiile in care societatea furnizoare din Romania nu a prezentat documentele de transport care sa ateste transportul efectiv al bunurilor din Romania in alte state membre.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. ry b22/2015 ABC nu a prezentat documente de transport pentru a justifica scutirea de TVA pentru livrările de bunuri din facturile menționate în anexa nr. 10 a raportului; pentru o parte din facturi împuternicitul societății nerezidente a prezentat confirmări de primire a bunurilor de către clienți, dar aceste confirmări nu suplinesc documentele de transport care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

În consecință, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de D2 lei pentru livrările de bunuri efectuate pentru clienții CL3 EOOD, CL4 LTD și CL1 EOOD din Bulgaria, respectiv CL2 AG din Germania.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri**, în înțelesul alin. (1), **care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa 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,[...].

(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.*”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit 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. 141¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente verificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

“Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru**, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodată, potrivit prevederilor legale antecitate, se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză, cu excepția operațiunilor care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, pentru care s-a prevăzut posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in esenta, organele de control nu au acordat scutirea de TVA pentru livrarile de bunuri efectuate in perioada februarie 2009 august 2010 de ABC catre clientii sai intracomunitari CL3 EOOD, CL4 LTD și CL1 EOOD din Bulgaria, respectiv CL2 AG din Germania, pe motiv ca societatea care a livrat bunurile nu a prezentat documentele de transport care sa ateste transportul bunurilor din Romania in alte state membre.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă invocă, în esență, că nu există nicio prevedere legală care să condiționeze acordarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri de furnizarea unui document de transport internațional de tipul CMR, fiind suficientă prezentarea unor declarații pe proprie răspundere a clienților, care atestă recepția bunurilor la destinație.

În raport de aceste susțineri ale societății contestatoare se rețin următoarele:

În primul rând, *orice scutire de taxa*, cu atât mai mult orice scutire cu drept de deducere, *constituie o excepție de la regulile normale în materie de TVA*. Cum **excepțiile sunt de stricta interpretare și aplicare**, scutirea poate să fie aplicată numai dacă persoana care realizează operațiunea poate dovedi că bunurile au fost efectiv livrate în condițiile prevăzute de Codul fiscal și normele/instrucțiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectivă trebuie să poată dovedi cu documente, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării scutirii cu drept de deducere. În speta, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxa pentru operațiunea de livrare intracomunitară **cu documente de transport** care să probeze indubitabil că bunurile vândute au parșit fizic teritoriul României și au ajuns la destinație în alt stat membru, **desi aceste documente sunt prevăzute legislativ în lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitată**.

Or, contestatara nu a prezentat aceste documente nici cu prilejul inspecției fiscale, nici cu cel al formulării contestației, desigur chiar jurisprudența comunitară recunoaște obligația furnizorilor din cadrul unor astfel de tranzacții de a prezenta dovezi care să dovedească transportul bunurilor în alt stat membru pentru a justifica scutirea de taxa **în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională** (a se vedea pct. 38 din Hotărârea dată în cazul C-273/11 Mecsek-Gabona).

În acest sens se reține că art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede în mod expres că "**Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz**". De aici rezultă dreptul României în calitate de stat membru de a stabili prin propria legislație internă în ce condiții concrete se aplică scutirile în materie de TVA, inclusiv în cazul livrărilor intracomunitare, după cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

În al doilea rând, *din jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție reiese că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri reprezintă o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA*, conform căruia taxa se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție și că această scutire își găsește temeiul în regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, în cadrul căruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru în care are loc consumul final (pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos și alții, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twöh). Astfel, Curtea a reținut că *scutirii unei livrări intracomunitare în statul membru de plecare a expediției sau transportului comunitar de bunuri îi corespunde "în oglindă" o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru*

de sosire a expediției sau transportului respectiv de bunuri (pct. 24 din Hotărârea data în cazul C-409/04 Teleos și alții, pct. 23 din Hotărârea data în cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotărârea data în cazul C-184/05 Twöh). Totodată, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili în propria legislație condițiile în care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurării colectării corecte a taxei și prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotărârea data în cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotărârea data în cazul C-184/05 Twöh).

Din acest punct de vedere, **conditionarea scutirii livrării intracomunitare de cerința probării de către furnizor a transportului sau expediției bunurilor livrate în alt stat membru decât cel de livrare respecta principiul proportionalității** recunoscut de dreptul comunitar, societății contestatoare revenindu-i în întregime obligația de a proba dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prescrise de legislația fiscală în materie (pct. 42 din Hotărârea data în cazul C-409/04 Teleos și alții).

În al treilea rând, referitor la faptul că **livrările au fost efectuate cu condiția de livrare ex-works nu poate fi reținut ca o împrejurare ce disculpă societatea nerezidentă de obligația prezentării dovezilor necesare** care să probeze transportul bunurilor din România în alte state membre. Altminteri, obligația prezentării dovezilor de transport **ar putea fi ușor eludată de furnizori în cadrul livrărilor intracomunitare prin simpla asumare de către cumpărător a obligației de transport a bunurilor**, ceea ce contravine obiectivelor de prevenire și combatere a fraudei și evaziunii fiscale.

Astfel, contestatoarea știa încă dinaintea încheierii tranzacțiilor faptul că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare este conditionată de existența dovezilor privind transportul bunurilor și, **în calitate de comerciant diligent și avizat, avea obligația să se asigure, inclusiv contractual, ca va primi de la cumpărător copii ale documentelor de transport, chiar și în situația în care transportul a fost asumat de cumpărător.**

Referitor la elementul de probă necesar, jurisprudența comunitară recunoaște că dovada transportului bunurilor în cazul livrărilor intracomunitare depinde și de elementele primite de furnizor de la cumpărătorul bunurilor (pct. 37 din Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 42 din Hotărârea dată în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona), însă tot aceeași jurisprudență recunoaște că **este legitim să se impună, într-un asemenea caz, ca furnizorul să acționeze cu buna-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală** (pct. 38 în Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 65 și pct. 66 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

În acest context, se reține că, în cauzele în care instanța comunitară s-a pronunțat în privința scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri în care sarcina transportului a revenit cumpărătorului, **situațiile faptice avute în vedere au pornit de la prezentarea de către furnizori a documentelor de transport.** Dimpotrivă, **chiar și în situația în care transportul este în sarcina cumpărătorului, se recunoaște că scrisoarea de trăsură (CMR-ul) întocmită conform reglementărilor internaționale ce o guvernează și care implică certificarea transportului printr-un al treilea participant – transportatorul – reprezintă o dovadă adecvată pentru justificarea îndeplinirii condiției referitoare la transport** (pct. 67-69 din concluziile avocatului general în cauza C-409/04 Teleos și alții).

De altfel, contestatoarea **nici nu a prezentat vreo dovadă că jurisprudența comunitară a recunoscut** dreptul furnizorului la scutire în lipsa prezentării dovezilor de transport ori **că acestea pot fi înlocuite prin simpla recunoaștere a primirii bunurilor de către cumpărător**. Cum jurisprudența admite că nici declararea de către cumpărător a achizițiilor intracomunitare de bunuri prin depunerea declarației recapitulative VIES la autoritățile fiscale din statul membru de destinație nu constituie o probă determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, ci doar una suplimentară (pct. 72 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții) **devine evident faptul că o simplă adresă de recunoaștere a primirii bunurilor de către cumpărător nu reprezintă, în sine, o dovadă a transportului bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru**.

Aplicând cele de mai sus la situația concretă din dosarul contestației ce face obiectul prezentei decizii se desprind următoarele:

A.) În cazul livrării către **CL2 AG** din Germania (TVA – D2/x lei din factura nr. .../14.04.2009), societatea invocă declarația pe proprie răspundere a clientului datată 12.10.2015, redactată în limba engleză, din care reiese că transportul bunurilor din factura nr.... emisă la data de 14.04.2009 a fost efectuat de către H GmbH & Co.KG cu propriile vehicule pe seama clientului. Din această declarație reiese că **transportul a fost efectuat de către un terț – firma H GmbH & Co.KG – și, în consecință, existența documentului de transport internațional CMR este dovada adecvată pentru justificarea îndeplinirii condiției de transport în sensul jurisprudenței** comunitare anterior prezentate, cu atât mai mult cu cât clientul (CL2 AG, actual CL2 SE din Germania) este o firmă asociată, fiind la îndemâna contestatoarei să se fi asigurat de intrarea în posesia documentului de transport de la un client cu care se află în relații de afiliere.

B.) În cazul livrărilor către clientul **CL1 EOOD din Bulgaria** (TVA – D2/y lei din facturile nr. .../01.06.2010 și nr. .../17.05.2010), societatea invocă declarația pe proprie răspundere a clientului în sensul recepției bunurilor preluate din România la sediul din Bulgaria, cu indicarea numărului mijlocului de transport și a numelui șoferului.

Cu adresa nr. adrs2/2016 societatea a transmis doar o declarație, nedată și netradusă a clientului CL1 EOOD privind recepționarea bunurilor ce fac obiectul facturii nr. .../17.05.2010, transportate cu propriul vehicul cu numărul de înmatriculare B.... Însă această adresă nu poate fi reținută ca o dovadă adecvată pentru justificarea îndeplinirii condiției de transport în sensul jurisprudenței comunitare, în condițiile în care este emisă de propriul client și nu de un terț al tranzacției și fără a fi datată și **nu este însoțită de dovada propriu-zisă a recepției bunurilor** ce au făcut obiectul facturii nr. .../17.05.2010. În plus, numărul de înmatriculare al mijlocului de transport indicat este un număr ce indică codul provinciei Varna (B), iar societatea are sediul în localitatea Shoumen din provincia cu aceeași denumire (codul provinciei H), ceea ce indică *fie consemnarea unor informații nereale în declarația clientului, fie efectuarea transportului de către un mijloc de transport aparținând unui terț, caz în care este nevoie de prezentarea documentului de transport internațional CMR în sensul celor indicate mai sus*. În plus, societatea **nu a făcut dovada că a predat bunurile** ce fac obiectul facturii nr. .../17.05.2010 șoferului indicat în adresă, pentru a fi încărcate în vederea transportului în mijlocul de transport indicat în adresă, în așa fel încât afirmațiile cumpărătorului din declarație să poate fi verificate prin coroborare cu alte mijloace de probă.

Pentru bunurile ce au făcut obiectul facturii nr. .../01.06.2010 **nu a fost prezentată nicio probă** în vederea justificării transportului.

C.) În cazul livrărilor către clientul **CL3 EOOD din Bulgaria** (TVA – D2/z lei din facturile nr. .../25.02.2009, nr. .../17.06.2009, nr./08.09.2009, nr. .../22.03.2010, nr. .../14.04.2010 și nr. .../02.06.2010) societatea invocă condiția de livrare ex-works, declarația pe proprie răspundere a clientului, copii ale actelor de identitate și delegațiile șoferilor care au preluat bunurile de la locația societății din România.

Din examinarea declarației clientului datată 31.08.2015 se reține că aceasta **nu specifică defel mijloacele de transport folosite la fiecare livrare și nici data recepției bunurilor**, fiind o simplă declarație pe proprie răspundere cu caracter general, în condițiile în care nu este însoțită de documentele de transport internațional CMR. Delegațiile șoferilor nu fac nicio referire la bunurile ce trebuiau transportate și/sau la mijlocul de transport utilizat, purtând simple mențiuni "olografe" cu privire la factură și, oricum, nu dovedesc că aceștia au ridicat bunurile de la depozitul societății din România și le-au transportat la sediul cumpărătorilor din Bulgaria. Cu adresa înregistrată sub nr. adrs2/2016 societatea a transmis și alte documente, inclusiv documente de transport emise de firme de transport, dar care privesc alte facturi decât cele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA contestată.

D.) În cazul livrărilor intracomunitare către **CL4 LTD din Bulgaria** (TVA – D2/p lei din facturile nr. .../24.06.2009, nr./03.09.2009, nr./03.09.2009, nr./08.09.2009, nr./10.11.2009, nr./21.01.2010 și nr./17.08.2010), societatea **nu a invocat în susținere prezentarea vreunei probe privind transportul bunurilor** din România în Bulgaria.

În sfârșit, se mai reține și faptul că societatea contestatoare **nu a făcut niciun moment dovada predării bunurilor facturate** către delegații/transportatorii desemnați de către clienții comunitari, deși această dovadă îi era la îndemână de vreme ce invocă condiția de livrare ex-works ce implică predarea bunurilor la depozitul său din C....

În concluzie, și în situația în care transportul bunurilor este efectuat de cumpărător, furnizorul nu se poate deroba de obligația de prezentare a documentelor de transport pentru justificarea scutirii de TVA, în special prin faptul că la întocmirea acestor documente participă și un al treilea – care este terț în raport cu persoanele implicate în operațiunea de vânzare-cumpărare a bunurilor – și, în acest fel, dovezile transportului depășesc caracterul pro-causa al unei adrese de confirmare de primire ori al declarării achiziției intracomunitare din partea cumpărătorului. De altfel, contestatoarea nu a prezentat în susținere nicio situație în care instanța comunitară a statuat că proba scutirii pentru o livrare intracomunitară se poate face exclusiv pe baza unei adrese de confirmare de primire din partea cumpărătorului.

În raport de cele anterior reținute și de documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea contestatară ABC nu si-a îndeplinit obligația de a justifica scutirea de TVA aplicată pentru livrările de bunuri către clienții ofi EOOD, CL4 LTD și CL1 EOOD din Bulgaria, respectiv CL2 AG din Germania, organele fiscale fiind îndreptățite să procedeze la colectarea TVA aferentă acestor livrări în cuantum de D2 lei, motiv pentru care contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru această sumă.

3.4. Referitor la TVA în sumă de D3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă înregistrată direct în scopuri de TVA în România datorează TVA pentru bunurile achiziționate din România pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, în condițiile în care și-a încetat activitatea în România și nu a demonstrat ce s-a întâmplat cu bunurile la încetarea activității, iar non-transferul aferent mutării în scop profesional a bunurilor dintr-un stat membru în altul s-a transferat într-un transfer asimilat unei livrări intracomunitare de bunuri, pentru care persoana impozabilă nu a prezentat documentația aferentă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de D3 lei în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Codul fiscal, aferentă achizițiilor de bunuri reprezentând geantă laptop și videoproiector pe motiv că bunurile nu au fost vândute ulterior, împuternicitul contribuabilului nu a demonstrat ce s-a întâmplat cu bunurile, iar ulterior lunii aprilie 2011 ABC nu a mai desfășurat activitate pe teritoriul României.

Din nota explicată dată de reprezentantul societății nerezidente reiese că geanta laptop a fost achiziționată pentru a substitui geanta reprezentantului Ferenc Szabo, care s-a rupt în timpul unei vizite în România, iar videoproiectorul în vederea ținerii de prezentări comerciale destinate clienților.

Prin contestația formulată societatea susține că geanta laptop a fost achiziționată în interes de serviciu de către angajatul societății FS, iar videoproiectorul în vederea ținerii de prezentări comerciale de către angajații reprezentanței comerciale a societății în România, organele de inspecție fiscală invocând o bază legală nevalidă.

Societatea susține că argumentele factice aduse de organele de inspecție fiscală s-ar preta doar colectării de TVA pentru bunuri lipsă în gestiune, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, în vigoare la data realizării operațiunilor, însă nici în acest caz nu este vorba de o lipsă în gestiune, ci de o mutare a bunurilor dintr-un stat în altul, operațiune ce reprezintă un non-transfer conform art. 128 alin. (12) lit. h) din Codul fiscal, care este în afara sferei de aplicare a TVA. Ca atare, colectarea de TVA în sumă de D3 lei și considerarea acestei sume drept datorate din decembrie 2009 este complet nefondată.

În drept, potrivit art. 128 și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

”Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) *bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).*

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

(10) ***Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor*** prevăzute la alin. (12).

(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: [...].

h) ***utilizarea temporară a bunului respectiv, pentru o perioadă care nu depășește 24 de luni, pe teritoriul unui alt stat membru***, în condițiile în care importul aceluiași bun dintr-un stat terț, în vederea utilizării temporare, ar beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu scutire integrală de drepturi de import.

(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***".

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse".

În speță, se reține că ABC din Ungaria a achiziționat două bunuri (geantă laptop și videoproiector) de pe teritoriul României, pentru care și-a dedus TVA la momentul achiziției și, întrucât bunurile nu au fost vândute ulterior și împluternicitul societății nu a demonstrat ce s-a întâmplat cu bunurile, iar societatea și-a încetat activitatea pe teritoriul României au procedat la colectarea TVA în temeiul art. 140 alin. (1) din Codul fiscal în sumă de D3 lei (nu D3 lei, cum eronat menționează societatea prin contestația formulată).

Pe de altă parte, societatea invocă aplicarea unei baze legale nevalide și nefondate prin colectarea acestei sume din decembrie 2009, pretarea argumentației faptice la o altă bază legală specifică lipsurilor în gestiune (art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal) și existența nontransferului la mutarea acestor bunuri dintr-un stat membru în altul.

În referatul cauzei, organele de inspecție fiscală precizează că au constatat că, întrucât împluternicitul nu a demonstrat ce s-a întâmplat cu bunurile la încetarea activității economice în România, bunurile respective au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit domnului FS (și nu lipsă în gestiune) și s-a procedat la colectarea TVA în sumă de D3 lei cu aplicarea și a prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

În raport de cele anterior prezentate, organul de soluționare a contestației reține că ABC a depus ultimul decont de TVA în luna aprilie 2011, iar în data de 09.09.2011 a solicitat anularea înregistrării în scopuri de TVA în România începând cu data de 31.08.2011. La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea nu a putut dovedi ce s-

a întâmplat cu bunurile la încetarea activității economice în România, dar prin contestația formulată susține că bunurile sunt, prin natura lor, destinate călătoriilor de afaceri și mutarea lor frecventă dintr-un stat în altul este un non-transfer, operațiune în afara sferei de aplicare a TVA.

Analizând această susținere a contestatoarei, organul de soluționare reține că, într-adevăr, mutarea unor bunuri dintr-un stat membru în altul, în cadrul activității economice a persoanei impozabile reprezintă un non-transfer, **însă sub condiția întoarcerii bunurilor în statul membru de plecare**. În cazul în care această condiție nu mai este îndeplinită și bunurile nu se mai întorc în statul membru de plecare, **non-transferul devine transfer**, operațiune **asimilată** unei livrări intracomunitare de bunuri cu toate consecințele de rigoare, după cum se prevede chiar la pct. 6 alin. (17) din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 din Codul fiscal conform căroră:

”6. (17) În sensul art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, transferul este o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare cu plată de bunuri, **fiind obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă**. Caracteristic acestei operațiuni este faptul că în momentul expedierii bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, acestea nu fac obiectul unei livrări în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal și, pe cale de consecință, aceeași persoană impozabilă care declară transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor va declara și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc”.

Astfel, chiar dacă pe perioada decembrie 2009 – aprilie 2011, mutarea acestor bunuri, cu prilejul călătoriilor de afaceri, din România (unde au fost achiziționate) în alt stat membru reprezintă un non-transfer, la momentul încetării activității economice în România (aprilie 2011) **condiția întoarcerii bunurilor în statul membru de plecare (România) nu mai este îndeplinită** de vreme ce societatea prin împuternicit nu a demonstrat ce s-a întâmplat cu bunurile la momentul încetării activității. Ca atare, în temeiul art. 128 alin. (13) din Codul fiscal, la încetarea activității economice în România, **non-transferul inițial a devenit transfer, operațiune asimilată unei livrări intracomunitare de bunuri, pentru care societatea nerezidentă trebuia să respecte toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă**.

Aceasta implica pentru societatea nerezidentă și **emiterea autofacturii prin care să se consemneze toate datele aferente transferului**, obligație expres stipulată la art. 155 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că:

”Art. 155. - (4) Persoana impozabilă va emite o autofaktură în termenul stabilit la alin. (1) pentru fiecare transfer pe care l-a efectuat în alt stat membru, în condițiile art. 128 alin. (10) și pentru fiecare achiziție intracomunitară efectuată în România în condițiile stabilite la art. 130¹ alin. (2) lit. a”.

Cum societatea contestatoare **nu a prezentat autofactura și niciun alt document cu privire la destinația bunurilor la încetarea activității economice în România**, deși cu adresa nr.20.05.2016 i s-a solicitat prezentarea documentației aferente contestației, organul de soluționare a contestației nu poate reține existența non-transferului cu privire la bunurile în cauză, societatea contestatoare ignorând faptul că non-transferul invocat devine transfer în lipsa reîntoarcerii bunurilor în statul membru de plecare.

Ca atare, susținerile contestatoarei privind nedatorarea TVA pe motivul existenței unei operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

În privința nelegalității calculării accesoriilor aferente TVA colectată pentru aceste bunuri încă din momentul achiziționării lor (decembrie 2009), invocată de societatea contestatoare, aceasta va face obiectul capătului de cerere privind accesoriile.

3.5. Referitor la TVA în sumă de D4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoane impozabilă nerezidentă care deține o reprezentanță comercială în România poate beneficia de rambursarea TVA pentru diverse achiziții de bunuri și servicii din România.

În fapt, societatea nerezidentă ABC a înregistrat în jurnalele de cumpărări următoarele achiziții:

- servicii auto în baza facturii nr.2009 de la furnizorul FZ1 (TVA – D4/q lei);
- cartuș toner în baza facturii nr.2009 de la furnizorul FZ2 (TVA – D4/w lei);
- produse curățenie în baza facturii nr.2009 de la furnizorul FZ3 (TVA – D4/a lei);
- servicii telefonie de la furnizorul FZ4 SA în baza mai multor facturi (TVA – D4/z lei);
- mese servite de la diverși furnizori (TVA – D4/e lei).

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății nerezidente să precizeze și să demonstreze scopul pentru care au fost realizate aceste achiziții.

Deoarece societatea nu a prezentat deviz/situații de lucrări și foi de parcurs din care să reiasă mașina pentru care au fost prestate serviciile și nici documente din care să reiasă cine a utilizat cele 4 numere de telefon pentru care a fost încheiat contractul cu FZ4 SA, iar în România nu dispune de un sediu și nu are angajați, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice și nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de D4 lei în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. În plus, contractul cu FZ4 SA a fost preluat de reprezentanță, iar persoana de decizie a rămas tot domnul NF, care a semnat contractul atât din partea societății nerezidente, cât și din partea reprezentanței.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă invocă faptul că a avut o reprezentanță comercială în România, care nu este o persoană impozabilă separată de societatea-mamă din Ungaria și toate achizițiile respective au fost utilizate de angajații reprezentanței ori de angajații societății-mamă aflați în delegație.

În drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

”Art. 145. - (2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

- a) **operațiuni taxabile;** [...]”.

Referitor la persoanele impozabile, art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede că ”este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

Cu privire la statutul reprezentanțelor comerciale în România, art. 8 din Decretul-Lege nr. 122/1990 privind autorizarea și funcționarea în România a reprezentanțelor societăților comerciale și organizațiilor economice străine stabilește că:

"Art. 8. - **Reprezentanța efectuează în numele societății comerciale** sau al organizației economice străine numai acte juridice și activități conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizația de funcționare. Reprezentanțele și personalul acestora își desfășoară activitatea cu respectarea dispozițiilor legale din România".

Rezultă că o reprezentanță comercială nu este o persoană impozabilă distinctă, ea nedesfășurând activități economice în mod independent, ci în nume societății care a înființat-o, astfel că susținerea contestatoarei în această privință apare ca întemeiată.

Cu privire la statutul reprezentanțelor comerciale din punct de vedere al TVA și exercitarea dreptului de deducere s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice, care în adresa nr. a concluzionat următoarele:

"O societate nestabilă în România nu are nici dreptul și nici obligația de a se înregistra în România în scopuri de TVA numai pentru că a înființat o reprezentanță în țara noastră.

În situația în care o societate nestabilă în România nu are obligația înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (4) sau alin. (5) din Codul fiscal, poate solicita rambursarea taxei aferentă achizițiilor realizate în baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, în condițiile prevăzute la pct. 49 din norme, procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei fiind reglementată prin OMFP nr. 523/2007.

*Dacă o societate nestabilă în România s-a înregistrat în scopuri de TVA numai pentru cheltuielile unei reprezentanțe, organul fiscal va anula din oficiu respectiva înregistrare, conform prevederilor art. 153 alin. (8) din Codul fiscal, urmând ca taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate în România să-i fie rambursată potrivit prevederilor art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. **Dacă o societate nestabilă se înregistrează în România pentru operațiunile prevăzute la art. 153 alin. (4) sau alin. (5) și deține în România și reprezentanțe, atunci rambursarea TVA se va efectua pe baza decontului de TVA, inclusiv pentru cheltuielile reprezentanțelor**".*

În speță, în raport de cele anterior prezentate organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală **au ignorat faptul** că societatea nerezidentă ABC, înregistrată direct în scopuri de TVA în România în conformitate cu art. 153 alin. (5) din Codul fiscal **deținea și o reprezentanță comercială în România** și, în consecință, putea solicita rambursarea TVA pe baza decontului de TVA și pentru cheltuielile acestei reprezentanțe.

În conformitate cu art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **"În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"**.

Ca atare, pentru acest capăt de cerere organul de soluționare a contestației va reține următoarele:

Potrivit informațiilor publice disponibile la adresa de internet www.mfinante.ro/infocodfiscal.html ABC Reprezentanță s-a înființat în baza autorizației nr.2007, s-a dizolvat din data de 31 decembrie 2010 și a avut sediul/adresa în Șoseaua,, acolo unde societatea nerezidentă a depozitat bunurile comercializate în România.

Ca atare, nu există niciun motiv pentru a nu considera achizițiile de servicii auto, cartuș toner și produse de curățenie, cu TVA aferentă de D4/u lei ca nefiind destinate în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care societatea nerezidentă dispunea de o reprezentanță comercială în România, cu sediul la o adresă unde societatea nerezidentă desfășura operațiuni comerciale în România. Reținerea organelor de inspecție fiscală în sensul că societatea nu a prezentat devize/situații de lucrări și foi de parcurs pentru a demonstra utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile apare ca excesivă în raport de cunatumul taxei deduse (D4/q lei pentru un singur serviciu de montat și echilibrat roți) și de prevederile art. 145¹ din Codul fiscal, în vigoare la momentul deducerii taxei (noiembrie 2009), care limita special dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile de autovehicule și de combustibili, nu și pentru serviciile de reparații.

Pentru serviciile de telefonie, societatea contestatoare invocă că acestea au fost utilizate de angajații/reprezentanței comerciale, reprezentanță care s-a dizolvat din data de 31 decembrie 2010, motiv pentru care numai TVA în sumă de D4/v lei din factura nr.2010 va fi considerată ca fiind utilizată în folosul operațiunilor taxabile. Deoarece reprezentanța s-a dizolvat din data de 31 decembrie 2010 motivul invocat de societate prin contestația formulată nu mai poate fi reținut pentru TVA în sumă de D4/t lei dedusă din facturile ulterioare acestei date, societatea neprezentând alte argumente ori documente din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

În privința TVA în sumă de D4/e lei aferentă meselor servite, se reține că deductibilitatea TVA pentru acțiunile de protocol se exercită conform art. 145 alin. (3) din Codul fiscal prin coroborare cu aplicarea prevederilor art. 128 alin. (8) și art. 129 alin. (5) din Codul fiscal, conform cărora depășirea plafoanelor pentru cheltuielile de protocol constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Cum aceste plafoane se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale, iar societatea nerezidentă nu a depus situații financiare în România, neavând această obligație, nici nu poate beneficia de deducerea TVA pentru cheltuielile de protocol efectuate ori, dacă și-a exercitat totuși dreptul de deducere, trebuie să colecteze TVA aferentă, efectul fiscal fiind același.

În consecință, în raport de cele anterior prezentate, se va admite contestația ABC pentru TVA deductibilă în sumă de D4/n lei și se va respinge contestația pentru TVA în sumă de D4/m lei pentru acest capăt de cerere.

3.6. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de M+P lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente TVA stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate numai o parte din debitele principale stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de DS lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente în sumă de M+P lei, respectiv:

- M lei majorări/dobânzi de întârziere pentru perioada 26.01.2009-31.10.2015;
- P lei penalități de întârziere pentru perioada 26.01.2011-31.10.2015.

Calculul accesoriilor este prezentat în anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Nivelul dobânzii de întârziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința penalităților de întârziere, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

"Art. 120¹. - (1) **Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea** pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Conform dispozițiilor legale anterior citate accesoriile se calculează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până

la data stingerii acesteia inclusiv, ca o măsură accesorie obligațiilor fiscale principale în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat momentul de la care au calculat accesoriile aferente TVA colectată în sumă D3 lei (momentul achiziției bunurilor din decembrie 2009 față de momentul încetării activității economice a societății în România), iar pentru TVA colectată suplimentar în sumă de D1 lei și TVA neacceptată la deducere în sumă de D4/n lei s-a admis contestația conform pct. 3.2 și pct. 3.5 din prezenta decizie.

Având în vedere perioada fiscală pentru care s-au stabilit diferențele și modul de calcul al accesoriilor aplicat de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației a recalculat accesoriile și a constatat că societatea datorează majorări/dobânzi de întârziere în sumă de M/d lei și penalități de întârziere în sumă de P/d lei.

În consecință, urmează a se respinge contestația ABC pentru majorări/dobânzi de întârziere în sumă de M/d lei și penalități de întârziere în sumă de M/r lei și a se admite contestația pentru majorări/dobânzi de întârziere în sumă de M/s lei și penalități de întârziere în sumă de P/s lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 128 alin. (4), alin. (9), alin. (10), alin. (12) lit. h) și alin. (13), art. 140 alin. (1), art. 143 alin. (1) lit. b), alin. (2) lit. a) și alin. (3), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. alin. (17) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (9), art. 2 alin. (2) lit. a) și b), art. 3 alin. (2) și art. 10 din Instrucțiunile 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare și art. 23, art. 91, art. 92 alin. (2) lit. b), art. 102 alin. (4) lit. d), art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. fx a11/2015, emisă de D.G.R.F.P.B.-Activitatea de inspecție fiscală pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de DS-D1-D4/n lei, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de M/d lei și penalități de întârziere în sumă de M/r lei.

2. Admite contestația ABC și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. fx a11/2015 pentru diferențele suplimentară de TVA în sumă de D1+D4/n lei, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de M/s lei și penalități de întârziere în sumă de P/s lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.