



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 420 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SA din .X., înregistrată la Direcția generală de Soluționare a
Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906844/25.05.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., prin adresa nr. .X./20.05.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **X/25.05.2011**, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu sediul social în .X., Str. X nr. X, Cod unic de înregistrare RO X, înmatriculată la Oficiul Registrul Comerțului J/32/X1991 prin cabinet de avocat X, cu sediul în .X., str.X, nr.X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-SB .X./27.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SB .X./27.04.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-SB-.X./27.04.2011, respectiv 28.04.2011, potrivit semnăturii și ștampilei aplicată de societate pe Decizia de impunere și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., respectiv 18.05.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Ulterior depunerii contestației, SC .X. SA prin cabinet de avocatură .X. a completat contestația inițială cu motive de fapt și de drept, completare înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/X/02.06.2011.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC .X. SA contestă parțial obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011, precizând următoarele:

SC .X. SA apreciază ca nelegale actele administrative emise, deoarece s-au încălcat dispozițiile art.132¹, art.142 din Codul fiscal și art.40 din Directiva nr.112/CE/2006, prin care s-au considerat, în mod eronat, că livrările de bunuri către .X. GMBH Germania nu au reprezentat o livrare intracomunitară ci o livrare internă, deși operațiunea s-a efectuat către o persoană juridică plătitoare de taxe și impozite către statul german, indicând greșit și aplicabilitatea art.132 din Codul fiscal.

Societatea menționează faptul că operațiunea efectuată, față de destinatarul livrării bunurilor, a fost una de export întrucât transferul de proprietate al bunurilor s-a efectuat către un partener german, persoană juridică impozabilă a statului german, care a exportat în Rusia bunurile în speță, fiind incidente dispozițiile art.143 lit.a din Codul fiscal privind scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată, astfel statul român nefiind prejudiciat sub nicio formă.

În completare, societatea precizează că în data de 03.03.2006 s-a încheiat convenția cadru de vânzare cumpărare cu .X. GMBH, cu sediul în Germania, .X., completată cu adendumul nr.8 și protocolul de discuții 50-X/05.03.2008, pentru livrarea către partenerul german a una bucată pregătire bandă și una bucată acumulatori bandă în condițiile de livrare .X., respectiv la poarta fabricii, și conform normelor .X., respectiv vânzătorul îndeplinește obligația de livrare în momentul în care a predat marfa la poarta fabricii în grija căraușului desemnat de cumpărător, acesta acționând pe riscul și cheltuiala cumpărătorului.

SC .X. SA susține că la acel moment a apreciat operațiunea ca fiind intracomunitară întocmind facturi și avize în regim de "export intracomunitar" în condițiile art.143 lit.b din Codul fiscal și art.3 din O.M.F.P. nr.2222/2006, iar cumpărătorul a depozitat, fără cunoștința societății, mărfurile pe teritoriul

României, com..X. până în luna octombrie 2009, într-un regim temporar, după care .X. GMBH a efectuat un export către .X. .X. .X. RUSIA, data la care societatea a efectuat corecții în decontul 300 și 390, iar exportul către Rusia a beneficiat de scutirea prevăzută la art.143 alin. 1 lit.b din Codul fiscal.

Societatea apreciază că, organele de inspecție fiscală deși au făcut referire la baza legală relevantă pentru analiza tratamentului de TVA aplicabil speței, modul de interpretare și aplicație a acesteia nu a fost în spiritul legii și nu a ținut cont de fondul problemei, respectiv art.143 alin.(1) lit.a) și b) din Codul fiscal, prevederile menționate transpunând în legislația românească reglementarea corespondentă din Directiva Europeană de TVA (Directiva 112/CE/2006), prin care un export poate beneficia de scutire de TVA atunci când : bunurile sunt expediate sau transportate în afara Comunității și transportul trebuie să fie în sarcina (a) furnizorului sau (b) a cumpărătorului care nu este stabilit în România.

De asemenea, societatea precizează că art.3 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006 reia aceeași idee prin care scutirea menționată la art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal se referă la livrările de bunuri care au loc în baza unor contracte în care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în numele său.

Societatea consideră că trebuie analizată problema alocării transportului pe una dintre cele două livrări consecutive care au avut loc, livrări cu care societatea este de acord, respectiv : de la SC .X. SA către .X. GMBH și de la .X. GMBH către clientul .X. .X. .X. din Rusia.

Societatea nu este de acord cu mențiunile din Raportul de inspecție fiscală, prin care : “ Exportul a fost realizat pe relația România (Comuna .X.) - Rusia, relație pe care furnizor (exportator) a fost .X. GMBH și nu SC .X. SA, aceasta din urmă transferând dreptul de proprietate asupra bunurilor la preluarea de către transportator a acestora la sediul societății SC .X. SA ” și “ Această operațiune nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată operațiune de export, atât locul de plecare al bunurilor care fac obiectul acestei operațiuni cât și locul de sosire al acestora fiind pe teritoriul României, unde de fapt a avut loc și transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la SC .X. SA la .X. GMBH ”, prezentând următoarele argumente :

- organele de inspecție fiscală nu au analizat aspectele de fond și contextul economic în care au avut loc cele două tranzacții succesive și expedierea bunurilor din România către destinația finală Rusia ;

- organele de inspecție fiscală au atribuit transportul de bunuri, eronat, tranzacției reprezentând livrarea de la .X. GMBH către clientul .X. .X. .X. din Rusia, pe considerentul că SC .X. SA a transferat dreptul de proprietate asupra bunurilor către .X. GMBH la preluarea lor de către transportator de la sediul societății.

Societatea susține că exportul se poate realiza atunci când transportul este în sarcina cumpărătorului nestabilit în România, caz în care transferul dreptului de proprietate are loc când bunurile încă se află pe teritoriul României, înainte de preluarea bunurilor de către cumpărător sau de transportatorul angajat de către cumpărător, așa cum rezultă din prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și ale art.3 din O.M.F.P. nr.2222/2006, specific prevăzute pentru exporturile de bunuri pentru care dreptul de proprietate se transferă înainte ca bunurile să fie transportate în afara Comunității.

Astfel, societatea a concluzionat faptul că în calitate de producător și vânzător al bunurilor transportate în afara Comunității de către .X. GMBH poate avea calitate de exportator, conform prevederilor de mai sus ;

-organele de inspecție fiscală au concluzionat eronat că pentru livrarea de bunuri către .X. GMBH, locul de sosire al bunurilor a fost Comuna .X., loc de depozitare temporară, rezultând în mod clar că bunurile produse de societate urmau să fie livrate în afara României către clientul final din Rusia, existând dintotdeauna intenția clară ca bunurile să părăsească teritoriul României după cumpărarea acestora de către .X. GMBH cu condiția de livrare .X..

Societatea precizează că bunurile în cauză au fost produse special pentru clientul din Rusia, chiar dacă societatea nu avea și nici nu putea avea o relație contractuală cu acesta, iar .X. GMBH a cumpărat bunurile pentru a fi livrate clientului final din Rusia împreună cu servicii de montaj, punere în funcțiune, instruire, în baza a două contracte distincte și legate între ele, respectiv cel dintre SC .X. SA și .X. GMBH având ca obiect livrare de bunuri și cel dintre .X. GMBH și .X. .X. din Rusia având ca obiect livrarea de bunuri și servicii la cheie.

Societatea susține că atât contractul cât și celelalte documente dovedesc faptul că bunurile urmau să fie preluate și transportate în afara României de către .X. GMBH, urmărindu-se astfel realizarea de către SC .X. SA a unei operațiuni scutite de TVA în ceea ce privește bunurile livrate, iar transportul bunurilor către depozitul din Comuna .X. și depozitarea lor temporară în perioada iunie-octombrie 2009 a fost o măsură excepțională determinată de amânarea datei de livrare a bunurilor către clientul final din Rusia. Motivul amânării livrării a fost independent de voința .X. GMBH fiind determinat de întârzierile înregistrate de .X. .X. .X. în pregătirea șantierului de la locul de destinație din Rusia unde bunurile urmau să fie montate de .X. GMBH.

Referitor la transportul și depozitarea temporară a bunurilor în comuna .X., societatea susține că trebuie privite ca o etapă pregătitoare pentru operațiunea de export realizată în legătură cu vânzarea de bunuri către .X. GMBH în conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și art.3 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006.

Totodată, societatea prezintă următoarele argumente rezultate din legislația românească cât și din Directiva Europeană de TVA și jurisprudența Curții Europene de Justiție privind alocarea transportului din România în afara Comunității pe prima tranzacție reprezentând livrarea bunurilor de la SC .X. SA către .X. GMBH :

Conform art.128 alin.(10) lit. d) din Codul fiscal, transportul de bunuri din România în alt stat membru este un nontransfer, în cazul în care bunurile vor face obiectul unui export în baza art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și bunurile vor părăsi teritoriul Comunității. Această prevedere sprijină principiul prevalenței fondului asupra formei și confirmă faptul că un transport de bunuri între două state membre nu trebuie privit și analizat separat, în condițiile în care finalitatea operațiunii este de fapt un transport unitar până la destinația finală din afara Comunității, partea intracomunitară a parcursului fiind o parte integrantă și necesară a acestui transport unitar.

Astfel, parcursul local de la .X. până în comuna .X. nu poate fi desprins de contextul mai larg al transportului din România către destinația din afara Comunității, respectiv separarea parcursului local și tratarea lui în mod distinct, așa cum a făcut organul de inspecție fiscală, întrucât ar reprezenta o încălcare a principiului prevalenței fondului asupra formei, dar și a concluziilor statuate în jurisprudența Curții Europene de Justiție - cazul C-349/96 Card Protection Plan, prin care deși operațiunile trebuie privite distinct și independent în vederea stabilirii implicațiilor de TVA, pentru a nu produce distorsiuni ale sistemului de TVA, acesta nu trebuie divizat în mod artificial în mai multe componente.

Societatea susține că relevantă în speță este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-430/09 Euro Tyre Holding, prin care s-a reținut că bunurile care fac obiectul unor livrări succesive între persoane impozabile diferite, dar există doar un transport, pentru a stabili tranzacția căreia trebuie să-i fie alocat transportul, trebuie să se stabilească care dintre tranzacții îndeplinește condițiile unei operațiuni intracomunitare de bunuri, respectiv prima persoană impozabilă a achiziționat bunuri în primul stat membru în care avea loc prima tranzacție, exprimând totodată intenția de a transporta acele bunuri către alt stat membru.

Astfel, Curtea Europeană de Justiție a decis ca transportul poate fi alocat primei tranzacții în condițiile în care dreptul de a dispune ca și proprietar asupra bunurilor a fost transferat către a doua persoană impozabilă în statul membru de destinație a bunurilor.

Aplicând același principiu, societatea precizează că transportul poate fi alocat primei tranzacții în condițiile în care dreptul de a dispune ca și proprietar a fost transferat de la .X. GmbH către .X. .X. .X. pe teritoriul statului de destinație Rusia, iar documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru justificarea exportului și transportului confirmă faptul că livrarea de la .X. GmbH către .X. .X. .X. a fost realizată cu condiția de livrare DDU X, rezultând astfel că transportul poate și trebuie alocat pe prima tranzacție de la

SC .X. SA la .X. Gmbh conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și ale art.3 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006.

De asemenea, societatea susține că este evident că .X. Gmbh a realizat exportul în nume propriu având obligația transportului bunurilor în afara Comunității, iar menționarea SC .X. SA la rubrica “ Exportator/Expeditor ” pe declarația vamală de export nu era justificată și nici necesară pentru justificarea scutirii de TVA, legea nefiind condiționată de aplicabilitatea scutirii de mențiunea făcută pe declarația vamală de export, dacă o astfel de condiție ar fi existat, ea ar fi fost expres prevăzută în O.M.F.P. nr.2222/2006. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat și abuziv o condiție suplimentară pentru justificarea scutirii care este contrară literei și spiritului legii.

Referitor la aplicarea scutirii de TVA în cazul operațiunilor de export în care transportul este realizat de cumpărătorul care nu este stabilit în România, societatea susține că însuși organul de inspecție fiscală a constatat faptul că .X. Gmbh (**cumpărător care este nestabilit în România**) a angajat firma de transport X Gmbh pentru a transporta bunurile în depozitul din comuna .X., și apoi în afara Comunității la .X. .X. .X., că există notificări de export prin care Autoritatea Națională a Vămilelor a informat societatea .X. Gmbh că produsele achiziționate de la SC .X. SA au părăsit teritoriul Comunității și că există documente de transport internațional (CMR), prin care .X. Gmbh a făcut dovada că bunurile au ajuns în Rusia (locul de plecare a transportului fiind comuna .X., România).

Referitor la depozitarea temporară a bunurilor în România și transportul bunurilor în afara Comunității, societatea menționează că din cauza întârzierilor înregistrate de .X. .X. .X. în pregătirea șantierului de la locul de destinație din Rusia unde bunurile urmau să fie montate de către .X. Gmbh, aceasta a trebuit să depoziteze bunurile temporar în România în perioada iunie – octombrie 2009, înainte să fie transportate în afara Comunității la sfârșitul lunii octombrie 2009.

Societatea precizează că, în conformitate cu prevederile art.1 alin.(2), (4), (5) și (6) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, în cazul în care operatorii economici nu sunt în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor se va face în termen de 90 de zile calendaristice, iar dacă și la data inspecției fiscale acestea nu sunt prezentate în cadrul celor 90 de zile calendaristice, justificarea exportului realizat și a scutirii aplicabile se poate face în termenul de prescripție de 5 ani.

De asemenea, societatea susține că O.M.F.P. nr.2222/2006 nu condiționează scutirea de TVA aplicabilă exportului de transportul bunurilor din România în afara Comunității într-o perioadă limitată de timp de la

momentul livrării sau emiterii facturii, prin urmare depozitarea temporară și necesară a bunurilor în România, înainte de expedierea lor în afara României, nu poate schimba natura operațiunii din export în livrare locală, iar prezentarea documentelor s-a făcut în cadrul celor 5 ani de la emiterea facturii, respectându-se astfel prevederile legale menționate, neexistând motive pentru anularea scutirii pentru operațiunea realizată de SC .X. SA.

Totodată, societatea susține faptul că inițial a declarat o livrare intracomunitară scutită, dar în fapt a realizat un export scutit așa cum rezultă din corecțiile din decontul 300 și declarația 390, astfel că nu se justifică aplicarea TVA la livrarea realizată de SC .X. SA de vreme ce ambele tranzacții beneficiază de scutire de TVA.

Societatea a concluzionat că organul de inspecție fiscală trebuia să aprecieze fie că exportul era intracomunitar către partenerul german și ca atare beneficia de scutirea de la plata TVA-ului, fie era un export extracomunitar și ca atare se încadra în dispozițiile art.143 lit.b din Codul fiscal, art.3 alin.(1) lit.a) și f) din O.M.F.P. nr.2222/2006 și că în condițiile art.128 alin.(10) lit.d) din Codul fiscal, transportul efectuat pe teritoriul României fiind considerat un nontransfer și că bunurile au făcut obiectul unui transport extracomunitar beneficiind și în acest caz de scutirea de la plata TVA-ului.

În ceea ce privește adresa nr.X/2011 a Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, societatea susține că această direcție “nu a făcut o analiză temeinică a faptelor și fondului problemei, urmând poziția organului de inspecție fiscală fără a-și justifica cu argumente răspunsul” și precizează că organul de soluționare a contestației ar trebui să solicite punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului finanțelor publice.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-SB .X./27.04.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-SB .X./27.04.2011 cu consecința exonerării de la plata sumei totale de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-SB .X./27.04.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

A.Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a dedus TVA aferentă achizițiilor de combustibil, aferente perioadei 01.06.2009-30.06.2009, încălcând prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismele, pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibililor auto achiziționați, nu se încadrează în excepțiile prevăzute la articolul menționat.

B Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2009, SC .X. SA, în baza convenției cadru nr..X./03.03.2006, a comenzii nr.1DB-.X./19.03.2008, a addendumului nr.8 și a protocolului de discuții nr.51-.X./05.03.2008 încheiat la .X.-Germania, în care condiția de livrare era .X. conform normelor .X., a realizat o livrare de bunuri către .X. GMBH .X.-Germania, livrând una bucată pregătire bandă și una bucată acumulator bandă în valoare totală de .X. euro, respectiv .X. lei conform evidenței contabile a societății. Bunurile urmau să ajungă în Federația Rusă la societatea .X. .X. .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a facturat comanda sus menționată către .X. GMBH Germania în regim de scutire cu drept de deducere de TVA, considerând operațiunea respectivă ca fiind export, iar conform documentelor prezentate transportul bunurilor a fost în sarcina partenerului german, societatea neavând relație comercială cu transportatorul.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a justificat aplicarea scutirii cu drept de deducere a TVA cu următoarele documente :

- convenția cadru nr..X./03.03.2006 ;
- comanda nr.1DB-.X./19.03.2008 prin care .X. GMBH Germania a solicitat către SC .X. SA .X. realizarea produselor sus menționate;
- addendumul nr.8 la convenția cadru semnată în data de 20.03.2006, prin care s-au stabilit executarea bunurilor solicitate prin comandă, condițiile de executare și livrare ;
- protocolul de discuții nr. 51-.X./05.03.2008 încheiat la .X.-Germania între SC .X. SA și .X. GMBH Germania ;
- procese verbale de recepție pe comenzi interne de fabricație semnate de d-nii .X. și S..X. reprezentanți ai .X. GMBH Germania ;
- corespondența purtată între societatea verificată și .X. GMBH, din care rezultă că de transportul produselor se va ocupa firma .X. GMBH .X. – Germania ;
- avizele de expediție prin care SC .X. SA a predat beneficiarului, respectiv .X. GMBH bunurile comandate, locul de începere al transportului fiind sediul SC .X. SA .X., iar depozitarul mărfurilor S.C. .X. X .X. SRL .X., conform ștampilei depozitarului pe avizele de însoțire a mărfurilor la rubrica “ Semnătura de primire ” ;
- facturile interne și externe emise către societatea germană și documentele de încasare a contravalorii bunurilor livrate, respectiv extrasele de cont ;
- Notificările de export nr..X./16.11.2009 și .X./16.11.2009, prin care Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Regională pentru Accize și

Operațiuni Vamale – Direcția Municipiului .X. pentru Accize și Operațiuni Vamale a informat .X. GMBH că produsele achiziționate de către aceasta de la SC .X. SA .X. au părăsit teritoriul Comunității ;

- copii după documentele de transport internațional (CMR), prin care societatea germană a făcut dovada că produsele achiziționate de la SC .X. SA .X. au ajuns din România în Federația Rusă la societatea .X. .X. .X., iar locul de plecare al bunurilor este Comuna .X. România ;

- copii după declarații vamale de export care atestă faptul că exportul bunurilor a fost efectuat și conform cărora exportatorul produselor este .X. GMBH .X. 66 DE .X., iar beneficiarul exportului este .X. .X. .X. Rusia ;

- declarație pe propria răspundere, scrisă în limba germană și tradusă de către traducător autorizat în limba română, transmisă de .X. GMBH Germania către SC .X. SA .X. în data de 09.12.2010, din care au rezultat următoarele :

- produsele au fost preluate în perioada 22.06.2009 – 26.06.2009 de la SC .X. SA .X. și au părăsit teritoriul României în perioada 01.10.2009 – 30.10.2009 în conformitate cu planul de încărcare anexat adresei ;

- conform mențiunilor înscrise în planul de încărcare, marfa preluată de la SC .X. SA .X. a fost depozitată pentru plecare definitivă la sfârșitul lunii septembrie 2009 la .X., incinta .X. .X. c/o (prin grija) .X. International Strada Prelungirea .X. 33A, RO-077120, comuna .X./X în România.

Avand în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat :

- produsele care au făcut obiectul operațiunilor mai sus menționate au ajuns de la SC .X. SA la .X. .X. .X. Rusia prin realizarea a două transferuri de drept de proprietate asupra lor, respectiv de la SC .X. SA .X.-furnizor către .X. GMBH Germania, și de la .X. GMBH Germania către .X. .X. .X. Rusia ;

- în cadrul primului transfer de drept de proprietate, locul de plecare al bunurilor a fost .X. – România, acestea ajungând în comuna .X., tot în România ;

- SC .X. SA .X. nu are relații comerciale cu .X. .X. .X. Rusia, beneficiarul exportului ;

- exportul a fost realizat pe relația România (Comuna .X.) – Federația Rusă, relație pe care furnizor, respectiv exportator, a fost .X. GMBH Germania, și nu SC .X. SA .X., acesta transferând dreptul de proprietate al mărfurilor la preluarea de către transportator a acestora de la sediul SC .X. SA din .X..

Organele de inspecție fiscale au constatat că SC .X. SA .X. este implicată doar în operațiunea economică cu .X. GMBH Germania, aceasta neîndeplinind condițiile pentru a fi considerată o operațiune de export deoarece atât locul de plecare al bunurilor, cât și locul de sosire al acestora fiind pe teritoriul României unde a avut loc transferul dreptului de proprietate,

societatea germană depozitând bunurile în comuna .X. pe perioada iunie 2009 – octombrie 2009.

Totodată, SC .X. SA .X. nu poate avea calitatea de exportator, deoarece nu are nicio relație cu beneficiarul final din Federația Rusă, transferul dreptului de proprietate s-a realizat pe teritoriul României, iar societatea germană a realizat exportul în nume propriu către societatea rusă conform declarațiilor vamale de export.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA .X. a considerat operațiunea menționată ca fiind, la data efectuării, o livrare intracomunitară declarând-o în decontul de TVA aferent lunii iunie 2009 și în Declarația 390 aferentă trimestrului II 2009, iar ulterior a stornat operațiunea din Declarația 390 și din decontul de TVA prin adresa de îndreptare a erorilor materiale nr..X./12.04.2010. Totodată, conform Raportului VIES .X./26.11.2010 întocmit de CSII din cadrul D.G.F.P. .X., partenerul german nu a declarat operațiunea ca fiind achiziție intracomunitară.

Având în vedere cele precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA .X. nu a realizat o operațiune de export ci o livrare internă pentru care avea obligația colectării TVA în cotă de 19%, stabilind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, calculând totodată și accesorii în sumă totală de .X. lei aferentă taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, **se rețin** următoarele:

1.Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate către .X. GMBH Germania în condițiile în care bunurile nu au părăsit teritoriul României.

În fapt, în luna iunie 2009, SC .X. SA, în baza convenției cadru nr..X./03.03.2006, a comenzii nr. 1DB - .X./19.03.2008, a addendumului nr.8 și a protocolului de discuții nr.51-.X./05.03.2008 încheiat la .X.-Germania a realizat o livrare de bunuri către .X. GMBH .X.-Germania, livrând una bucată pregătire bandă și una bucată acumulator bandă în valoare totală de .X. euro, respectiv .X. lei. Potrivit documentelor mai sus menționate condiția de livrare este .X. (.X.) conform normelor .X., locul convenit fiind .X.. Conform comenzii și addendumului bunurile urmau să ajungă în Federația Rusă la societatea .X. .X. .X..

SC .X. SA a facturat contravaloarea produselor care fac obiectul comenzii sus menționată către .X. GMBH Germania în regim de scutire cu drept de deducere a TVA, considerând operațiunea respectivă ca fiind export de bunuri în conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, conform documentelor prezentate, transportul bunurilor a fost în sarcina partenerului german, SC .X. SA neavând relație comercială cu transportatorul.

SC .X. SA a justificat aplicarea scutirii cu drept de deducere a TVA cu următoarele documente :

- convenția cadru nr..X./03.03.2006 ;
- comanda nr.1DB-.X./19.03.2008 prin care .X. GMBH Germania a solicitat către SC .X. SA .X. realizarea produselor sus menționate;
- addendumul nr.8 la convenția cadru semnată în data de 20.03.2006, între SC .X. SA .X. și .X. GMBH Germania, prin care s-a stabilit executarea bunurilor solicitate prin comandă, condițiile de executare și livrare ;
- protocolul de discuții nr. 51-.X./05.03.2008 încheiat la .X.-Germania între SC .X. SA și .X. GMBH Germania ;
- procese verbale de recepție pe comenzi interne de fabricație, recepția fiind efectuată la sediul SC .X. SA din .X., str. X, nr.X-X;
- corespondența purtată între SC .X. SA .X. și .X. GMBH, din care rezultă că de transportul produselor se va ocupa firma .X. GMBH .X. – Germania ;
- avizele de expediție prin care SC .X. SA a predat beneficiarului, respectiv .X. GMBH bunurile comandate, locul de începere al transportului fiind sediul SC .X. SA .X., iar depozitarul mărfurilor S.C. .X. International .X. SRL .X., conform ștampilei depozitarului pe avizele de însoțire a mărfurilor la rubrica “ Semnătura de primire ” ;
- facturi interne și externe emise către societatea germană și documente de încasare a contravalorii bunurilor livrate, respectiv extrase de cont ;
- Notificările de export nr..X./16.11.2009 și nr..X./16.11.2009, prin care Autoritatea Națională a Vămile – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale – Direcția Municipiului .X. pentru Accize și Operațiuni Vamale a informat .X. GMBH că produsele achiziționate de către aceasta de la SC .X. SA .X. au părăsit teritoriul Comunității ;
- copii după documente de transport internațional (CMR), prin care societatea germană a făcut dovada că produsele achiziționate de la SC .X. SA .X. au ajuns din România în Federația Rusă la societatea .X. .X. .X., iar locul de plecare al bunurilor a fost Comuna .X. România ;
- copii după declarații vamale de export care atestau faptul că exportul bunurilor a fost efectuat și conform cărora exportatorul produselor este .X. GMBH .X. X DE .X., iar beneficiarul exportului este .X. .X. .X. .X. Rusia ;

- declarație pe propria răspundere, scrisă în limba germană și tradusă de către traducător autorizat în limba română, transmisă de .X. GMBH Germania către SC .X. SA .X. în data de 09.12.2010, din care au rezultat următoarele :

a) produsele care fac obiectul comenzii nr. 1DB-.X./19.03.2008 executate de SC .X. SA conform addendumul nr.8 la convenția cadru semnată în data de 20.03.2006, au fost preluate în perioada 22.06.2009 – 26.06.2009 de la SC .X. SA .X. și au părăsit teritoriul României în perioada 01.10.2009 – 30.10.2009 în conformitate cu planul de încărcare anexat adresei ;

b) conform mențiunilor înscrise în planul de încărcare, marfa preluată de la SC .X. SA .X. a fost depozitată până la plecarea definitivă, respectiv sfârșitul lunii septembrie 2009 la .X., incinta .X. .X. c/o (prin grija) .X. International Strada Prelungirea .X. 33A, RO-077120, comuna .X./X în România.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că produsele care au făcut obiectul operațiunilor mai sus menționate au ajuns de la SC .X. SA la .X. .X. .X. Rusia prin realizarea a două transferuri de drept de proprietate asupra lor, respectiv de la SC .X. SA .X.-furnizor către .X. GMBH Germania, și de la .X. GMBH Germania către .X. .X. .X. Rusia, iar în cadrul primului transfer de drept de proprietate, locul de plecare al bunurilor a fost .X. – România, acestea ajungând în comuna .X., tot în România.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA .X. nu a avut relații comerciale cu .X. .X. .X. Rusia, beneficiarul exportului, iar exportul a fost realizat pe relația România (Comuna .X.) – Federația Rusă, relație în care furnizor, respectiv exportator, a fost .X. GMBH Germania, și nu SC .X. SA .X., acesta transferând dreptul de proprietate al mărfurilor la preluarea de către transportator a acestora de la sediul SC .X. SA din .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că inițial SC .X. SA a declarat livrarea de bunuri către .X. GMBH Germania ca fiind o livrare intracomunitară pentru care a aplicat scutirea de TVA, ulterior stornand operațiunea având în vedere că bunurile nu au părăsit teritoriul României.

De asemenea, se retine faptul ca .X. GMBH Germania nu a declarat operațiunea ca achiziție intracomunitară.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA .X. nu a realizat o operațiune de export ci o livrare internă conform art.128 alin.1 și 6, art.132 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care avea obligația colectării TVA în cotă de 19%, stabilind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

În drept, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 25.05.2009, precizează :

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost aceasta definită la art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar livrarea bunurilor/prestărilor de servicii rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) al aceluiași act normativ.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală menționat mai sus, sunt condiționate de cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor.

La art.128 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se prevede:

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

(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.”

Potrivit acestor prevederi legale este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar în cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra

unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.

În ceea ce privește locul livrării de bunuri, art.132 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

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

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;”

Potrivit pct.10 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în formă aplicabilă începând cu data de 25.05.2009:

“10. (1) În sensul art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia, dacă ori furnizorul ori cumpărătorul este persoana însărcinată să realizeze transportul. Terța persoană care realizează transportul în numele și în contul furnizorului sau al cumpărătorului este transportatorul sau orice altă persoană care intervine în numele și în contul furnizorului ori al cumpărătorului în realizarea serviciului de transport.[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț, locul livrării de bunuri este considerat locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, iar bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia, dacă ori furnizorul ori cumpărătorul este persoana însărcinată să realizeze transportul.

Terța persoană care realizează transportul în numele și în contul furnizorului sau al cumpărătorului este transportatorul.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că SC .X. SA .X. a încheiat cu .X. GMBH Germania convenția cadru nr..X./03.03.2006, comanda nr. 1DB - .X./19.03.2008 și addendumul nr.8, care au ca obiect livrarea a una bucată pregătire bandă și una bucată acumulator bandă în valoare totală de .X. euro.

Condiția de livrare a bunurilor este .X. (.X.) conform normelor .X., locul convenit fiind .X..

Conform comenzii nr.DB - .X./19.03.2008 și addendumului nr.8, bunurile urmau să ajungă în Federația Rusă la societatea .X. .X. .X..

Având în vedere cele de mai sus, se reține că SC .X. SA .X. a facturat contravaloarea produselor livrate către .X. GMBH Germania în regim de scutire de taxa pe valoarea adăugată considerând operațiunea ca fiind o livrare intracomunitară, declarând-o atât în decontul de TVA aferent lunii iunie 2009 cât și în Declarația 390 aferentă trimestrului II 2009. Ulterior, societatea a stornat operațiunea având în vedere faptul că bunurile nu au părăsit teritoriul României, (.X. GMBH Germania nu a declarat operațiunea ca fiind o achiziție intracomunitară de bunuri) și a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adăugată considerând operațiunea ca fiind export de bunuri în conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că .X. GMBH Germania a preluat bunurile de la SC .X. SA .X. în perioada 22.06.2009 – 26.06.2009, le-a transportat cu firma .X. GMBH .X. – Germania de la .X. la .X. depozitându-le până la plecarea definitivă, respectiv până la sfârșitul lunii septembrie, în incinta .X. .X. în comuna .X., ulterior societatea germană exportând bunurile în Federația Rusă la firma .X. .X. .X. .X., în nume propriu, conform Declarațiilor vamale de export și a documentelor de transport internațional (CMR), unde ca exportator apare .X. GMBH Germania, iar locul de plecare a bunurilor a fost Comuna .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că bunurile livrate de SC .X. SA .X. către .X. GMBH Germania nu au părăsit teritoriul României, societatea germană transportând bunurile de la sediul contestatarii, respectiv .X., ținând cont că în contract condiția de livrare este .X. (X Transport), la depozitul din comuna .X., deci tot pe teritoriul României, astfel că locul livrării este în România, prin urmare această operațiune este impozabilă în România.

Astfel, potrivit art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“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 același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de metodologii fiscale, îndrumare și asistență a contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală exprimat prin adresa nr. X/09.03.2011 ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., anexată în copie la dosarul cauzei.

Mai mult, se reține faptul că în speță este vorba de două transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra aceluiași bun, respectiv asupra bunurilor produse de SC .X. SA, și anume o dată s-a transferat dreptul de proprietate de la SC .X. SA la .X. GMBH Germania, iar a doua oară de la .X. GMBH Germania la .X. .X. .X. .X., fiecare transfer fiind o livrare separată a bunului conform art.128 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul de livrare al bunului în cazul primului transfer fiind în România.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată, în cotă de 19%, aferentă bunurilor livrate către .X. GMBH Germania având în vedere că aceasta a realizat o livrare pe teritoriul României.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentul societății, precum și faptul că a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adăugată întrucât a realizat un export de bunuri conform art.143 alin.(1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât art.143 alin.(1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Sunt scutite de taxa:

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[...]”.

Totodată, potrivit art. 3 alin.(1) și alin.(2) O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, precizează:

“(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.[...]"

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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, scutirea de taxă pe valoarea adăugată justificându-se de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) din ordinul menționat mai sus și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, respectiv documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Astfel, potrivit art.2 alin.(2) lit.a), b) din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

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

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

b) unul dintre următoarele documente:

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

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

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

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că SC .X. SA nu justifică scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă

livrărilor de bunuri cu niciunul din documentele expres prevăzute de legiuitor, respectiv nu deține facturi întocmite către .X. .X. .X. .X. Rusia care este beneficiarul exportului, documente de transport, comanda de cumpărare sau contractul încheiat cu .X. .X. .X. .X., documente de asigurare, declarația vamală de export, etc.

Mai mult, facturile către .X. .X. .X. .X. Rusia au fost întocmite de .X. GMBH Germania, în declarațiile vamale de export anexate în copie la dosarul cauzei, este înscrisă la rubrica exportator .X. GMBH, cumpărător .X. .X. .X. .X., locul de încărcare al bunurilor fiind comuna .X., România, iar pe documentele de transport la Expeditor este înscrisă .X. GMBH, la Destinatar este înscrisă .X. .X. .X. .X., locul încărcării mărfurilor fiind comuna .X., România.

De asemenea, notificările de export prin care se precizează că mărfurile aferente operațiunilor de export au părăsit teritoriul Comunității au fost emise de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale - Direcția municipiului .X. pentru accize și operațiuni vamale către .X. GMBH Germania.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că operațiunea efectuată de SC .X. SA nu poate fi încadrată ca export de bunuri.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici declarația dată de .X. GMBH Germania din care rezultă că produsele executate de SC .X. SA, conform addendumului nr.8 la convenția cadru semnată în 20.03.2006, au fost preluate în perioada 22.06.-26.06.2002 de la SC .X. SA și au părăsit teritoriul României în perioada 01.10.2009 – 30.10.2009, întrucât în speță nu s-a ridicat problema că produsele exportate de .X. GMBH nu ar proveni de la contestatar, ci faptul că SC .X. SA nu a realizat un export de produse în Rusia pentru care ar beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia *“conform art.128 alin.(12) lit.d) din Codul fiscal, transportul de bunuri din România în alt stat membru este un nontransfer, în cazul în care bunurile vor face obiectul unui export în baza art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și bunurile vor părăsi teritoriul Comunității. Această prevedere sprijină principiul prevalenței fondului asupra formei și confirmă faptul că un transport de bunuri între două state membre nu trebuie privit și analizat separat, în condițiile în care finalitatea operațiunii este de fapt un transport unitar până la destinația finală din afara Comunității, partea intracomunitară a parcursului fiind o parte integrantă și necesară a acestui transport unitar”*, în acest sens fiind și deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C – 349/96 și C – 430/09, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, or în speță bunurile nu au părăsit teritoriul României, transportul având loc pe ruta .X. – .X., deci tot în România.

Mai mult, în cadrul acestei operațiuni au avut loc două transferuri de drept de proprietate cu două transporturi diferite, respectiv SC .X. SA - .X. GMBH pe ruta .X. – .X. și .X. GMBH - .X. .X. .X. pe ruta România – Rusia, astfel că acesta nu poate fi privit ca un transport unitar.

Referitor la invocarea de către contestatar a art.1 alin.2 din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât articolul de mai sus se referă la faptul că în situația în care operatorii economici nu sunt în posesia documentelor de justificare a scutirii la momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor se face în termen de 90 zile de la data la care a fost emisă factura.

Or, în speță, din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că SC .X. SA a emis facturi către .X. .X. .X. Rusia și nu se afla în posesia celorlalte documente de justificare a scutirii.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organul de soluționare a contestațiilor ar trebui să solicite punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului finanțelor publice, așa cum prevede art.213 din Codul de procedură fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit art.213 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități ”*, ceea ce nu este cazul în speță, având în vedere că organul de soluționare a contestației, a reținut corect situația de fapt și a analizat toate documentele prezentate de societatea contestatară, nemaifiind necesare lămuriri suplimentare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor de livrare de mărfuri către .X. GMBH, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011 emisă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

2.Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată, SC .X. SA nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului auto achiziționat în perioada 01.06.2009 – 30.06.2009, în sumă totală de .X. lei.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, iar la pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Se reține că în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, societatea contestată nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SA, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011 cu privire la suma totală de .X. lei, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, motiv pentru care contestația formulată de SC .X. SA pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca nemotivată în conformitate cu pct. 11.1 lit. b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”.

3.Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, în sumă de .X. lei, aceasta datorează pe cale de consecință și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Se reține că SC .X. SA nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) și lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SA .X.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- **.X. lei** – taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC .X. SA .X.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .X./27.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X