



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 383/2014  
privind soluționarea contestației formulate de  
SC .X. SRL din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 921561/17.10.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. x/17.10.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** din .X., str..X., nr..X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

SC .X. SRL figurează la poziția nr. .X. din "Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală .X. începând cu data de .X./2014", publicată pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2013 privind organizarea activității .X..

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. Decizia de impunere nr. .X./2014 a fost comunicată societății în data de .X./2014 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de .X./2014 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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 formulată de SC .X. SRL.

**I. SC .X. SRL din .X. contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X., precizând următoarele:**

*Referitor la valabilitatea codurilor de TVA ale operatorilor intracomunitari către care societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă:*

SC .X. SRL a realizat livrări intracomunitare de bunuri către .X. și .X. având toate documentele prevăzute de lege pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere volumul foarte mare de livrări intracomunitare efectuate, în lipsa unor notificări de la clienți privind modificarea codului de TVA, societatea nu verifică de fiecare dată când se efectua o livrare valabilitatea codului de TVA al clienților. Astfel, în baza informațiilor disponibile și a documentelor justificative existente, acționând de bună credință, societatea a considerat că a efectuat livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă.

Mai mult, perioada de raportare a operațiunilor intracomunitare diferă de perioada prevăzută de legislația din România. Acest lucru a determinat, din punct de vedere procedural, ca verificarea de către clienți a facturilor primite de la SC .X. SRL să nu se efectueze periodic, neexistând un instrument de control periodic (lunar) eficient.

Ulterior, urmare controlului, societatea a constatat că următorii operatori intracomunitari și-au modificat codurile de TVA:

- .X. figura în baza de date a societății ca având codul de TVA .X., acesta nesemnalând nicio modificare referitoare la codul de TVA până în luna .X./2011.

La această dată .X. a notificat SC .X. SRL că și-a modificat codul de TVA în urma fuziunii cu o altă firmă, noul cod de TVA fiind .X..

- .X. era înregistrat în baza de date a societății cu codul de TVA .X. și nu a notificat nicio modificare referitoare la codul de TVA până în luna .X./2011, moment în care s-a actualizat baza de date cu noul cod de TVA .X..

Pentru corectarea acestor situații, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal și pct. 81<sup>2</sup> alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea a întocmit facturi de corecție în care a menționat codul corect de TVA al clienților .X. și .X..

Totodată, SC .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală au interpretat cerințele impuse de legislație în mod excesiv de formal, neținând cont de faptul că beneficiarii livrărilor intracomunitare efectuate de societate aveau un cod valid de TVA la momentul livrării, încălcând astfel principiul proporționalității.

În acest sens societatea invocă deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 și C-25/03, precizând faptul că menționarea incorectă pe facturile emise a codului de TVA a operatorilor intracomunitari, beneficiari ai livrărilor, nu erau susceptibile să împiedice organele fiscale să determine în mod concret derularea operațiunilor efectuate.

De asemenea, SC .X. SRL precizează că atâta timp cât a demonstrat faptul că livrările intracomunitare de bunuri au fost realizate către persoane care aveau la momentul livrării un cod valid de TVA și că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, are dreptul să aplice scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Codul fiscal, chiar dacă anumite cerințe de formă legate de facturile aferente livrărilor nu au fost respectate (menționarea unui cod incorect de TVA) și ulterior societate a emis facturi de corecție îndreptând erorile de formă.

În acest sens societatea invocă prevederile art. 128 alin. (9) din Codul fiscal și deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-587/10 și C-273/11.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X.2014, organele de**

**inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. au fost constatate următoarele:**

Referitor la livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SRL în perioadele .X./2010 - .X./2011 și .X. – .X./2010, către .X., respectiv .X., organele de inspecție fiscală au constatat, urmare solicitării verificării valabilității codurilor de TVA ale acestor societăți, faptul că data de .X./2007 este data de sfârșit valabilitate a codului de TVA .X. a operatorului .X., iar data de .X./2010 este data de sfârșit valabilitate a codului de TVA .X. a operatorului .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate de societate (invoice-uri, comenzi, documente de transport) livrările au fost efectuate de SC .X. SRL către .X. având codul de TVA .X. și .X. având codul de TVA .X..

Prin urmare, în baza prevederilor art. 143 alin. (2) lit.a, art. 155 alin. (5) lit. i din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică scutirea de TVA conform art. 10 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2421/2007, pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate de SC .X. SRL, mai sus menționate.

Astfel, în temeiul art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei pentru livrările efectuate către .X. și în sumă de .X. lei pentru livrările efectuate către .X..

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru livrările intracomunitare de bunuri declarate, SC .X. SRL beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care, în perioada derulării tranzacțiilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru, înscris pe facturile de livrare, nu era valid.**

**În fapt**, în perioada .X./2010 – .X./2011, SC .X. SRL a declarat conform Declarațiilor recapitulative privind livrarile/achizițiile/prestarile intracomunitare, livrări intracomunitare de bunuri către .X., având cod de înregistrare în scopuri de TVA – .X..

De asemenea, în perioada .X. – .X./2010, SC .X. SRL a declarat livrări intracomunitare de bunuri către .X., având cod de înregistrare în scopuri de TVA – .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că urmare solicitării verificării valabilității codurilor de TVA ale operatorilor intracomunitari mai sus menționați, Servicul .X., prin Raportul înaintat cu adresa nr. .X./2014, a comunicat că în ceea ce privește operatorul .X., codul de TVA – .X. a fost valid până la data de .X./2007, iar în ceea ce privește operatorul .X., codul de TVA – .X. a fost valid până la data de .X./2010.

Astfel, având în vedere prevederile art. 143 alin. (2) lit.a, art. 155 alin. (5) lit. i din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 10 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2421/2007, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru operațiunile în cauză, desfășurate în perioadele mai sus menționate, societatea nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată întrucât codurile de TVA ale cumpărătorilor, înscrise în documentele întocmite, nu erau valabile.

Prin urmare, în sarcina contestatarului a fost stabilită TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei aferentă livrărilor declarate către .X. și .X. lei aferentă livrărilor declarate către .X.) și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

**În drept**, art.143 alin.(2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 29.01.2010:

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

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

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.(1) precizează:

**„(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. (5) 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.”**

Se reține că potrivit art.155 alin.(5) lit.f din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 29.01.2010:

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

***f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”.***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt scutite de TVA 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.

De asemenea, se reține că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică pe baza facturii care trebuie să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, pe baza documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu orice alte documente (contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare).

Prin urmare, întrucât pentru a putea fi aplicată scutirea în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, prevăzută la art. 143 alin. (2) lit.a din Codul fiscal, cumpărătorul trebuie să comunice furnizorului un cod valabil

de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar așa cum s-a reținut la situația de fapt, SC .X. SRL, în perioadele .X./2010 – .X./2011 și .X. – .X./2010, a declarat livrări intracomunitare de bunuri către .X., respectiv .X., însă codurile de TVA ale cumpărătorilor înscrise pe facturile de livrare întocmite, nu erau valabile în aceste perioade, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările în cauză, completarea corectă a codurilor de înregistrare în scopuri de TVA pe facturile de livrare fiind o condiție obligatorie pentru a beneficia de scutirea de taxă prevăzută de lege pentru astfel de operațiuni, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 coroborat cu art.155 alin.(5) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. și .X. deține toate documentele prevăzute de lege pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât menționarea corectă pe factura de livrare intracomunitară de bunuri a codului de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului de autoritățile fiscale din alt stat membru, este o condiție obligatorie prevăzută de lege pentru aplicarea scutirii de TVA.

Întrucât codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorilor de către autoritatea fiscală din .X. nu este valid, facturile nu conțin toate informațiile prevăzute de lege pentru ca societatea să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că nu verifică de fiecare dată când realizează o livrare intracomunitară de bunuri valabilitatea codului de TVA al clienților, având în vedere volumul foarte mare de livrări intracomunitare efectuate, iar în .X. perioada de raportare a operațiunilor intracomunitare diferă de perioada prevăzută de legislația din România, nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Potrivit Anexei 1 Procedura de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în

celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România:

*„1. În conformitate cu prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrarea intracomunitară de bunuri este scutită de TVA în cazul în care cumpărătorul furnizează vânzătorului un cod de înregistrare valabil în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru al Uniunii Europene.*

*2. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din România de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; informațiile obținute ca urmare a solicitării de verificare au caracter informativ și nu obligă în nici un fel furnizorul informației.*”

Prin urmare, se reține că potrivit dispoziției legale menționate, pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, obligația verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorilor din alte state membre revine vânzătorului din România, în speță SC .X. SRL.

Totodată, se reține că potrivit pct. 3 din Anexa mai sus menționată:

*„3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:*

*a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/en/vieshome.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm), utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIIES.htm>;*

*b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adresele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;*

*c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale .X..”*

Astfel, întrucât SC .X. SRL avea obligația și posibilitatea verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA ale cumpărătorilor prin modalitățile prevăzute de lege, mai sus menționate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarului referitoare la faptul că până în luna .X./2011, în cazul societății .X., și până în luna .X./2011, în cazul societății .X., acestea nu au



semnalat nicio modificare referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA.

În ceea ce privește întocmirea de către contestatar a facturilor de corecție în care a fost menționat noul cod de înregistrare în scopuri de TVA al clienților .X. și .X., ulterior inspecției fiscale, se reține:

Potrivit art. 159 alin. (1) lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 29.01.2010:

*„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea informațiilor înscrise în facturi se efectuează fie prin emiterea unui nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie prin emiterea unui nou document care să conțină informațiile și valorile corecte și concomitent emiterea unui document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Or, din analiza facturilor de corecție, invocate de societate în susținerea contestației și anexate în copie la dosarul cauzei, emise de SC .X. SRL ulterior inspecției fiscale, se reține că acestea au înscrisă mențiunea „refacturare marfă extern”, fiind precizate facturile care au fost „refacturate pe cod TVA corect”.

Prin urmare, facturile mai sus menționate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu respectă prevederile legale privind corectarea documentelor, respectiv în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, emiterea de către furnizor a unor noi facturi care să cuprindă pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte.

Mai mult, așa cum rezultă din facturile de corecție invocate în cazul societății .X., factura de corecție nr. .X./2014 a fost emisă către .X..

Având în vedere cele reținute mai sus, se reține că prevederile pct. 81<sup>1</sup> alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, invocat de societatea în susținerea contestației, care precizează:

*„(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor, sau nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă au fost supuși unei inspecții fiscale - această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”*

nu sunt aplicabile în speță întrucât SC .X. SRL nu a corectat, conform prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, informațiile din facturile emise inițial, care conțineau informații incorecte.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a prevederilor art. 159 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>.*”

coroborat cu prevederile pct. 81<sup>1</sup> alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(4) Furnizorii/prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată care vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. [...]”*

și susținerea faptului că facturile în cauză au fost corectate în conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât se referă la emiterea unor facturi de corecție către beneficiari de către persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și la care au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate.

Or, în speță operațiunile desfășurate de SC .X. SRL se referă la livrări intracomunitare de bunuri, operațiuni prevăzute la art. 143 alin. (2) lit.a din Codul fiscal și care în situația justificării cu documentele prevăzute de lege, așa cum s-a reținut anterior, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că are dreptul să aplice scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, chiar dacă anumite cerințe de formă legate de facturile aferente livrărilor nu au fost respectate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât chiar și în situația în care completarea facturilor cu codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru reprezintă un aspect de natură formală și nu unul referitor la realitatea operațiunilor economice, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice cu un cod de plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Neînscrierea pe facturi a acestui cod, care reprezintă conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare un **element obligatoriu** și conduce la sancționarea persoanei impozabile.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la încălcarea principiului proporționalității, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare. Astfel, forma acțiunii comunitare va fi pe atât de simplă pe cât o permite realizarea într-un mod adecvat a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Uniunea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil, vor fi preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate. Acest principiu reglementează modul și intensitatea acțiunilor Uniunii.

Totodată, în ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, se reține că această jurisprudență poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr..X./2012.

Mai mult, se reține că, potrivit art.9 alin.(3) din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil care prevede: *„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, coroborat cu art.10 din același act normativ potrivit căruia: *„Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege”*, o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei** aferentă livrărilor intracomunitare declarate către .X. și .X., și în mod legal au calculat accesoriile aferente în sumă de **.X. lei** potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, motiv pentru care în temeiul 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 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală .X..

**2. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei 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 acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin contestația formulată SC .X. SRL deși contestă accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Accesoriile în sumă de .X. lei reprezintă diferența dintre accesoriile în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată și accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestată, pentru care, așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie, contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată.

SC .X. SRL nu contestă TVA în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile 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, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**”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”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

***„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

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.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care

invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși SC .X. SRL contestă accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, 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 contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat această sumă, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului 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”*, pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu 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. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală .X..

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, în ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

**Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.**

**DIRECTOR GENERAL**