



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.247/2012

privind soluționarea contestației formulată de

SC .X. SA din .X.

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907562/26.09.2011**

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./14.09.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/26.09.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu sediul în .X., Prelungirea .X. nr.X, cod de identificare fiscală nr..X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J51/X/1991.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CL .X./29.07.2011 și are ca obiect suma de **.X. lei** reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată **.X. lei**
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată **.X. lei**

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere F-CL .X./29.07.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./29.07.2011, respectiv 09.08.2011, așa cum reiese din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului

.X., respectiv 08.09.2011, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții publice, aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art.207 alin.(1), art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. SA**.

I. SC .X. SA formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./29.07.2011 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CL .X./29.07.2011, precizând următoarele:

CONSIDERENTE DE FAPT ȘI DE DREPT

1.Aspecte generale

SC .X. SA este o societate comercială a cărei activitate constă în fabricarea hârtiei și cartonului și comercializarea produselor astfel realizate. Comercializarea se realizează prin intermediul unor distribuitori atât în țară cât și în străinătate.

De asemenea, societatea precizează că realizează atât activități de export, în țări extracomunitare, cât și livrări intracomunitare, având calitatea de cumpărător-revânzător în operațiuni în care mărfurile de profil erau livrate dintr-un stat comunitar (al furnizorului inițial) în alt stat comunitar (al beneficiarului final) fără să fie introduse niciun moment pe teritoriul României.

SC .X. SA precizează că pe perioada 08.06.2011-29.07.2011 a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia au fost întocmite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate.

Totodată, susține că modalitatea de desfășurare a activității de inspecție fiscală aduce atingere gravă drepturilor și intereselor legitime ale societății, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au depus niciun efort pentru stabilirea situației de fapt fiscale reale, mărginindu-se să invoce „diverse iregularități formale fără relevanță sub aspectul consecințelor fiscale” iar în cele mai multe din situațiile examinate „inspectorii fiscali nu au realizat constatări de fapt personale” ci s-au mărginit să evalueze unele dintre documentele financiar contabile din perspectiva aplicării „rigide și formaliste” a unui program informatic, respectiv programul de verificare VIES.

Mai mult, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat drepturi fundamentale ale contribuabilului, recunoscute acestuia în raporturile cu organele fiscale pe parcursul derulării inspecției fiscale, întrucât:

i) Societatea a solicitat suspendarea activității de inspecție fiscală pentru a putea prezenta documente necesare și relevante în stabilirea corectă a stării de fapt fiscale. Deși s-a „admis verbal” oportunitatea suspendării activității de inspecție fiscală în condițiile prevăzute de lege, ulterior această suspendare nu a mai fost acordată cu consecința că pe perioada inspecției fiscale nu au putut fi prezentate astfel de documente. Astfel, starea de fapt fiscală „constată” prin Raportul de inspecție fiscală și consecințele acesteia, materializate prin Decizia de impunere, nu corespund realității. (În susținerea celor precizate, societatea atașează solicitarea de suspendare a inspecției fiscale înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. sub nr..X./28.07.2011).

ii) Societatea susține că anexele Raportului de inspecție fiscală nu reprezintă rezultatul activității de inspecție fiscală ci constituie documente/situații interne ale contribuabilului, redactate de către salariați ai acestuia, „cu completări aduse de inspectorii după o metodologie indoielnică”, organele de inspecție fiscală mărginindu-se să facă anumite verificări prin sondaj ale documentelor urmate „apoi de extrapolarea nejustificată a unor rezultate parțiale la toate raporturile comerciale ale contribuabilului cu anumiți clienți. Astfel, SC .X. SA consideră că cele consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu sunt rezultatul tuturor documentelor și informațiilor relevante pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale.

iii) Societatea precizează că organul de inspecție fiscală nu a prezentat contribuabilului, anterior redactării Raportului de inspecție fiscală, constatările inspecției fiscale, pentru a-i permite să formuleze eventuale explicații și clarificări, acest lucru rezultând din toate anexele la Raportul de inspecție fiscală care poartă mențiunea „nu ne-au fost comunicate constatările inspecției...”.

iv) Societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au permis contribuabilului ca pe parcursul inspecției fiscale să procedeze la corectarea unor documente (facturi) prin aplicarea procedurilor specifice prevăzute de lege în acest scop, fapt pentru care, la stabilirea stării de fapt fiscale au fost avute în vedere documente care conțin erori materiale evidente dar care nu pot produce consecințe sub aspect fiscal. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au dat relevanță acestor documente eronate stabilind TVA suplimentar de plată și majorări de întârziere și adoptând

Dispoziția contestată, prin care se dispune „rectificarea” unor declarații corecte.

v) Societatea susține că nu i s-a dat posibilitatea să își expună punctul de vedere, nu i-au fost solicitate explicații scrise iar discuția finală nu a mai avut loc, datorită culpei organelor de inspecție fiscală. Mai mult, SC .X. SA precizează că la pag.X din Raportul de inspecție fiscală s-a reținut în mod „fals” că discuția finală ar fi avut loc la data de 28.07.2011, la sediul societății, fără însă să existe un document în acest sens, semnat de un reprezentant legal sau un împuternicit al acesteia. Totodată, s-a reținut în mod „fals” faptul că societatea nu a dorit formularea unor explicații scrise cu privire la constatările fiscale în condițiile în care acestea nu au fost aduse la cunoștința contribuabilului.

Având în vedere cele mai sus precizate, SC .X. SA apreciază că în realizarea activității de inspecție fiscală au fost încălcate din punct de vedere procedural prevederile art.6, art.7 alin.(2), art.7 alin.(3) și art.94 alin.(3) lit.a), lit.b), lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, SC .X. SA susține că drepturile i-au fost încălcate întrucât organul de inspecție fiscală a ales să comunice cu o persoană care nu are niciun fel de calitate în cadrul societății și care nu cunoaște limba română, lucru adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală.

II. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Societatea precizează că prin raportul de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei –TVA aferentă livrărilor intracomunitare pentru care conform informațiilor din programul VIES, codul de TVA al cumpărătorului nu corespunde cu denumirea acestuia înscrisă în facturile de vânzare și pentru care organul de inspecție fiscală a apreciat că nu se justifică scutirea de TVA pentru facturile indicate în Anexa X la Raportul de inspecție fiscală, „datorită datelor eronate ale cumpărătorului”.
- .X. lei –TVA aferentă livrărilor intracomunitare pentru care „nu există dovada transportului mărfurilor în alt stat membru” – Anexa X la Raportul de inspecție fiscală;
- .X. lei - TVA aferentă unor operațiuni triunghiulare pentru care „nu există dovada transportului” –Anexa X la Raportul de inspecție fiscală.

- .X. lei – TVA aferentă unor operațiuni de export pentru care „nu există document din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor”-Anexa 9 la Raportul de inspecție fiscală.

2.1. TVA pentru care nu s-a admis scutirea datorită datelor eronate ale cumpărătorului

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală și-au motivat „inaplicabilitatea” scutirii pe faptul că datele de identificare ale cumpărătorilor situați în alte state membre, respectiv numele și/sau adresa sediului sunt eronate.

De asemenea, menționează că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu s-a făcut niciun fel de comentariu cu privire la natura sau gravitatea acestor erori și nici modalitatea în care aceste erori au fost constatate în mod personal de către organul de inspecție fiscală.

Cu privire la aceste erori, SC .X. SA menționează că a încercat în timpul inspecției să furnizeze explicații și documente din care să rezulte caracterul lor strict material precum și realitatea operațiunilor economice reflectate de documentele analizate, dar organul de inspecție fiscală a considerat aceste explicații ca fiind irelevante.

Totodată, SC .X. SA precizează:

- în legătură cu clientul indicat în facturi drept „O.X.” că dintr-o eroare la încărcarea datelor în programul de facturare s-a indicat în locul denumirii clientului, așa cum apare în comenzile lansate încă din anul 2007, denumirea site-ului de internet al clientului care este www.o.X.gr. De asemenea, menționează că toate celelalte date ale clientului aflate pe teritoriul altui stat membru sunt corecte (cod de înregistrare TVA în Grecia, adresa) iar operațiunile efectuate sunt reale și au avut loc în Grecia, CMR-urile nefiind contestate de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, societatea consideră că acest client a fost corect identificat prin codul de TVA și adresa sediului, chiar dacă în loc de denumire s-a identificat numele site-ului de internet.

- în legătură cu clientul indicat în facturi drept „x”, organele de inspecție fiscală au considerat greșite atât denumirea cât și adresa lui, acestea refuzând să ia în considerare la momentul inspecției fiscale, documente oficiale emise de statul ungar precum și alte acte juridice încheiate între părți din care rezultă realitatea operațiunii, considerându-le irelevante.

SC .X. SA precizează că datele indicate în facturi sunt corecte. Astfel, societatea susține că din Certificatul emis de Registrul Comerțului din Ungaria rezultă că, la data de 19.11.2009, datele valabile ale .X. .X. .X. .X. .X. .X. sunt următoarele:

- număr de înregistrare în registrul comerțului 01-10-045456;
- denumirea prescurtată a societății .X. Zrt.;
- denumirea societății într-o limbă străină/denumirea prescurtată a societății într-o limbă străină .X. .X. Ltd/.X. Ltd;
- sediul societății – 1123 .X., .X. utca 39/C.

De asemenea, menționează că în Contractul cadru pentru vânzare și cumpărare de certificate de emisii încheiat între părți și înregistrat la sediul SC .X. SA sub nr..X./16.03.2010, au fost utilizate datele mai sus menționate, date probate cu un document oficial, societatea ungară semnând contractul pe fiecare pagină fără să ridice obiecțiuni cu privire la utilizarea greșită în contract a vreunui element de identificare. Ulterior, SC .X. SA a emis facturi cu indicarea acestor date, acționând cu deplină bună credință, pe bază de documente oficiale, societatea utilizând una dintre denumirile oficiale ale acestui client deoarece documentele încheiate între părți au fost redactate în limba engleză și nu în cea maghiară.

Prin urmare, societatea consideră că acest client a fost corect identificat prin numărul de înregistrare la Registrul Comerțului, codul de TVA, adresa sediului și denumirea sa într-o limbă străină.

-în legătură cu clientul indicat în facturi cu numele .X., societatea precizează că acest nume reprezintă în realitate dezvoltarea abrevierii care constituie numele agentului economic înregistrat în VIES, respectiv .X., iar celelalte date sunt corecte. Mai mult, din informațiile care au putut fi obținute în legătură cu acest client a rezultat că în toate prezentările comerciale ale acestei societăți este folosită denumirea comercială .X. iar adresa site-ului de internet este [www. global-hygiene.com](http://www.global-hygiene.com).

-în cazul clientului .X. din Grecia, în locul denumirii societății s-a indicat numele străzii pe care aceasta își are sediul.

-în ceea ce privește clientul .X. .X. .X.–Polonia, societatea precizează că aceasta a transmis mai multe comenzi de vânzare, cu valoare de contract, în care clientul indica această denumire iar la finalul comenzii era aplicată o parafa .X. .X. .X.. Totodată, menționează că toate plățile pentru facturile emise de către SC .X. SA către acest client au fost înregistrate în extrasele de cont eliberate de banca ca provenind de la .X. iar site-ul de internet al clientului este www.X.com.pl. Mai mult, pe toate site-urile de informare în domeniul relațiilor comerciale apare menționată aceeași denumire –.X.- asociată codului de înregistrare în scop de TVA .X. iar toate societățile din grupul din care face parte SC .X. SA, facturează indicând aceeași denumire a clientului și același cod de TVA, fără să fi apărut vreo contestație din partea autorităților fiscale ale altor state comunitare.

- în legătură cu clientul .X., societatea precizează că în documentele intitulate bonuri de livrare a indicat întotdeauna datele corecte ale societății.

Față de cele mai sus precizate, societatea susține că în niciuna dintre situațiile indicate mai sus nu exista nicio posibilitate de confuzie, având în vedere caracterul unic al codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, existente în VIES iar pe de altă parte nimic nu garantează că la un anumit moment informațiile înregistrate în VIES sunt în întregime actualizate.

Mai mult, SC .X. SA susține că motivarea în fapt a raportului de inspecție fiscală este contradictorie și vine în conflict atât cu constatările fiscale cât și cu temeiul de drept al celor dispuse.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că unul din scopurile fundamentale ale sistemului comunitar de TVA este acela de a asigura transferul veniturilor fiscale către statul comunitar unde are loc consumul final al bunurilor, alegând să mărească ilegal baza de impozitare aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri deși în România este statul în care urma a avea loc consumul acestor bunuri.

De asemenea, cu ocazia inspecției fiscale nu a fost întreprinsă nicio verificare și nu a fost solicitată/permisă nicio explicație pentru a se stabili realitatea operațiunilor de livrări intracomunitare în legătură cu facturile enumerate în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală.

Totodată, menționează că nu există nicio prevedere legală, sau cel puțin organul de inspecție fiscală nu a indicat-o în raportul de inspecție fiscală în baza căreia o livrare intracomunitară să fie încadrată în operațiune impozabilă pentru simplul motiv că denumirea cumpărătorului a fost indicată greșit în factura.

Mai mult, SC .X. SA susține că din analiza conținutului Raportului de inspecție fiscală nu rezultă care din documentele prevăzute de art.10 alin.(1) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunilor prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144 ind.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin OMF nr.2222/2006, ca fiind necesare pentru a justifica scutirea de TVA a livrărilor intracomunitare lipsesc în cauză. Astfel, pentru acest motiv societatea susține că există o contradicție între motivarea în fapt și cea din Raportul de inspecție fiscală.

Societatea consideră că motivarea în fapt și în drept a „taxării” livrărilor intracomunitare indicate în Anexa nr.12 la Raportul de inspecție fiscală este „dacă nu inexistentă, atunci absurdă” deoarece:

-fie documentele prevăzute de art.10 alin.(1) din Instrucțiuni lipsesc și în acest caz în raportul de inspecție fiscală ar fi trebuit indicat ce document lipsește (factura, document de transport sau alte documente) cu posibilitatea

prezentării lor, fie în cursul inspecției fiscale fie ulterior, în cadrul termenului de prescripție extinctivă (conform art.1 alin.6 din Instrucțiuni)

-fie aceste documente există și atunci scutirea ar fi trebuit recunoscută ca atare.

SC .X. SA consideră că în situația în care „nerecunoașterea” scutirii pentru livrările intracomunitare consta în „denumirea eronată înscrisă în facturi”, consecința acestor erori ar fi fost alta, respectiv necesitatea corectării erorilor conform procedurii prevăzute de art.159 din Codul fiscal.

Mai mult, precizează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și nu au explicat de ce și în ce temei legal înscrierea eronată în factură a numelui și/sau a adresei unui cumpărător transformă o operațiune scutită în mod expres de TVA prin art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal într-o operațiune supusă TVA.

SC .X. SA susține că neaplicarea scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pentru o simplă eroare materială asupra numelui și/sau adresei, este contrazisă de o jurisprudență constantă a Curții Europene de Justiție. În acest sens societatea invocă paragrafele nr.28 și nr.29 din Cauza C-430/09 și paragrafele nr.59 și nr.60 din Cauza C-409/04.

Având în vedere jurisprudența europeană mai sus menționată, societatea precizează că se observă caracterul obiectiv al noțiunii de livrare intracomunitară precum și condițiile obiective care trebuie îndeplinite pentru ca scutirea de TVA să fie aplicabilă. SC .X. SA susține că prin raportul de inspecție fiscală contestat nu s-a făcut niciun fel de analiză a operațiunilor pentru a determina caracterul lor obiectiv și pentru a constata că marfa a fost livrată către un agent economic din alt stat membru, că acest agent economic a dobândit dreptul de a dispune de marfă, că acest agent economic are un cod valabil de TVA, ca acest cod valabil de TVA a fost înscris în factura emisă de către SC .X. SA și că marfa a părăsit fizic teritoriul României ajungând la agentul economic titular al codului de TVA înscris în factură.

Prin urmare, societatea consideră că în vederea stabilirii corecte a stării de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală trebuia să analizeze strict dacă mărfurile au fost livrate în alt stat membru, dacă au părăsit teritoriul României și au fost livrate titularului codului de înregistrare în scop de TVA, înscris în factură.

Or, SC .X. SA precizează că ceea ce s-a susținut în raportul de inspecție fiscală în vederea neacordării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare enumerate în Anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală, nu este faptul că mărfurile nu au părăsit efectiv teritoriul României, ci doar o eroare formală în redactarea facturilor emise, eroare care nu se referă la

codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului, ci la denumire sau la adresa acestuia.

Pe de altă parte, societatea sublinează „tratamentul absurd și inechitabil” la care un agent economic poate fi supus pentru simplul fapt că efectuează livrări intracomuniare în raport de un agent economic care efectuează doar livrări interne, tratament care nu poate fi acceptat așa cum rezultă din jurisprudența europeană.

Astfel, în condițiile în care pentru livrările interne, conform pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, este permisă în mod expres corectarea facturilor prin inserarea datelor lipsă sau îndreptarea erorilor, cu consecința posibilității exercitării dreptului de deducere al TVA, în ipoteza creată de organul de inspecție fiscală s-ar ajunge în situația ca un contribuabil să plătească TVA pentru operațiuni scutite, fără a avea dreptul sau posibilitatea să recupereze acest TVA de la consumatorul final.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în valoare de .X. lei.

Mai mult, SC .X. SA precizează că motivarea în fapt a raportului de inspecție fiscală contestat este contradictorie și vine în conflict cu temeiul de drept a celor dispuse. Astfel, dacă la rubricile „constatări fiscale” și „Motiv de fapt” s-a reținut că nu se justifică scutirea de TVA datorită „datelor eronate ale cumpărătorului”, la rubrica „temei de drept” s-a reținut că nu există factura, ceea ce reprezintă o interpretare greșită.

Totodată, societatea consideră că dacă organele de inspecție fiscală ar fi analizat toate documentele care reflectă tranzacțiile derulate pe perioade îndelungate de timp cu acești șapte agenți economici ar fi putut observa că societatea a acționat cu bună credință, pe baza informațiilor comunicate de către proprii săi clienți, că a depus toate diligențele să își verifice partenerii de afaceri din punctul de vedere al înregistrării lor în scop de TVA în alt stat membru și că nu există niciun indiciu de fraudă sau de participare la o fraudă iar bugetul de stat sau cel comunitar nu au fost în niciun fel păgubite datorită acestor erori de redactare.

2.2. TVA pentru care nu s-a admis scutirea întrucât lipsește dovada transportului bunurilor în alt stat membru

Societatea precizează că organul de inspecție fiscală a apreciat că urmează a fi colectată TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu există dovada transportului bunurilor în alt stat membru, livrări enumerate în anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală.

SC .X. SA susține că a respectat condițiile pentru ca livrările intracomunitare să fie scutite de TVA iar situația de fapt fiscală a fost reținută eronat de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, în susținerea celor de mai sus, menționează:

- în legătură cu clientul .X. .X. JSC – Bulgaria, anexează CMR –uri care atestă livrarea mărfurilor în Bulgaria.

- clientul .X. SAS –Franța a declarat că toate mărfurile care i-au fost facturate cu facturile indicate, au fost transportate în Franța și recepționate de către client, acesta declarând faptul că a recepționat toate mărfurile care au fost facturate, conform facturilor indicate în Anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală. Toate livrările efectuate către acest client au fost efectuate sub condiția .X., motiv pentru care SC .X. SA nu a încheiat contracte de transport. De asemenea, precizează că într-un termen rezonabil pot fi prezentate și documentele de transport aferente acestor livrări.

-în legătură cu clientul .X. Ltd –Anglia, livrarea s-a făcut .X., astfel că sarcina transportului a revenit cumpărătorului. De asemenea, transportul a fost efectuat cu cap tractor nr. BC 15 ROC și semiremorca cu nr. de înmatriculare BC 16 ROC.

-clientul SC .X. SRL – Bulgaria prezintă o situație aparte întrucât acesta își transportă marfa cumpărată de la SC .X. SA cu mijloace de transport proprii, de cele mai multe ori. De asemenea, societatea precizează că livrările către clientul SC .X. SRL au fost declarate în mod corect și complet în Declarația 390. Totodată, menționează că anexează în copie avize de însoțire a mărfii.

- pentru .X. s.r.o –Cehia, .X. s.r.o –Cehia, .X. .X. –Bulgaria, .X. .X. Ltd-Polonia, X .X. –.X. –Cehia, societatea precizează că anexează documentele de transport (CMR-uri) aferente tuturor livrărilor indicate în Anexa nr.13.

Față de cele mai sus precizate, societatea susține că este evident că mărfurile au fost transportate în afara României și că suntem în prezența unei livrări intracomunitare, cu atât mai mult cu cât operațiunile indicate în Anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală au fost calificate de către organul de inspecție fiscală drept livrări intracomunitare.

Astfel, SC .X. SA consideră că fie suntem în prezența unor livrări intracomunitare și atunci operațiunile sunt scutite de TVA conform art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, fie nu suntem în prezența unor livrări intracomunitare și atunci organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să motiveze în fapt și în drept neîndeplinirea condițiilor prevăzute de lege pentru a fi în prezența unor astfel de operațiuni.

2.3. TVA aferent livrărilor triunghiulare pentru care nu s-a admis scutirea întrucât nu există dovada transportului.

Societatea menționează că în Anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală au fost enumerate livrări triunghiulare în cadrul cărora SC .X. SA a acționat în calitate de cumpărător revânzător.

De asemenea, precizează că, în legătură cu aceste operațiuni, organul de inspecție fiscală a considerat că nu se aplică scutirea de TVA prevăzută de art.143 din Codul fiscal întrucât nu există dovada transportului.

SC .X. SA susține că această constatare nu este motivată în fapt și în drept în raportul de inspecție fiscală. Mai mult, precizează că la pagina 6 din raport, capitolul „Constatări fiscale” se arată că în situația acestor „livrări intracomunitare” este indicată în Anexa nr.14 în vreme ce la pagina 7 din raport, capitolul „motive de fapt” se arată că situația este cuprinsă în Anexa nr.9 la raport. Totodată, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la capitolul „temei de drept” nu au fost indicate normele legale în baza cărora operațiunile indicate în Anexa nr.14 nu li se aplică scutirea.

Societatea precizează că toate operațiunile indicate în Anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală sunt operațiuni triunghiulare clasice, în care bunurile obiect al livrării nu au intrat niciodată pe teritoriul României, astfel că „este absurd” să se reproșeze cumpărătorului-revânzător (SC .X. SA) faptul că nu prezintă dovada că bunurile „au fost transportate din România în alt stat membru”, așa cum s-a reținut la capitolul „Temei de drept”.

De asemenea, susține că operațiunile indicate în Anexa nr.14 la Raportul de inspecție îndeplinesc toate condițiile prevăzute de lege pentru a le fi aplicabilă scutirea de TVA.

Mai mult, susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat prin raportul de inspecție fiscală prevederile pct.2 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a art.126 din Codul fiscal și prevederile art.132¹ alin.(5) iar Instrucțiunile invocate de către organul fiscal la rubrica „Temei de drept” nu conțin o reglementare expresă pentru situația operațiunilor triunghiulare.

SC .X. SA precizează faptul că în Anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală au fost indicate numele clienților finali, stabiliți în comunitate, la care marfa a fost livrată.

Totodată menționează faptul că organul de inspecție fiscală nu a solicitat și examinat toate documentele relevante, fapt pentru care cele menționate în Anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală sunt inexacte.

Astfel, societatea precizează:

-pentru clientul final .X. Ungaria, au fost efectuate două livrări, marfa fiind transportată de la furnizorul .X. –Germania cu CMR .X./21.02.2011 și de la furnizorul .X.r S.p.a –Italia cu CMR nr..X./17.01.2011.

-pentru clientul final .X.-.X. .X.- Ungaria, au fost efectuate livrări aferente lunilor ianuarie, februarie și martie 2011 de către furnizorul .X. – Germania și furnizorul .X. S.p.A, cu CMR din 14.01.2011, 18.01.2011, 18.02.2011, 21.02.2011 și din 10.03.2011.

-pentru clientul final .X. Ltd – Bulgaria, au fost efectuate două livrări aferente lunilor ianuarie 2011 și martie 2011, de către furnizorul .X.r S.p.a - Italia cu CMR din 18.01.2011 și cu CMR din 31.03.2011.

-pentru clientul final .X. - Ungaria s-au efectuat livrări aferente lunii februarie 2011, de la furnizorul .X. –Italia cu CMR din 01.02.2011 și din 08.02.2011.

-pentru clientul final .X. .X.-Ungaria, livrări aferente lunii februarie 2011, de la furnizorul .X. –Italia, cu CMR din 17.02.2011.

-pentru clientul final X .X.- Bulgaria , livrări aferente lunii ianuarie 2011, de la furnizorul .X.r Spa –Italia cu CMR din 18.01.2011.

SC .X. SA precizează că toate aceste CMR-uri au fost semnate de către furnizor, pentru livrarea mărfii și de către clientul final, pentru recepția mărfurilor. De asemenea, susține că toate aceste CMR-uri fac dovada că bunurile au fost transportate din Italia/Germania (țara furnizorului) în Bulgaria/Ungaria (țara beneficiarului final) și contrazic în mod evident „constatarea” organului de inspecție fiscală în sensul că „nu există dovada transportului”.

Societatea menționează că niciun document/probă nu pot contrazice aceste documente, în sensul negării transportului direct de la furnizor la beneficiarul final, fără tranzit prin țara cumpărătorului-revânzător (România).

Totodată, menționează că aceste livrări triumfiulare au fost declarate ca atare în Declarația 390, existând deplină concordanță între documentele justificative existente și declarațiile fiscale formulate (deconturi TVA aferente perioadei) și că astfel de verificări asupra documentelor nici nu au fost efectuate de organul de inspecție fiscală, aspect care rezultă din analiza raportului de inspecție fiscală.

2.4. TVA aferentă exporturilor realizate pentru care nu s-a admis scutirea întrucât nu există documente din care să rezulte în sarcina cui era transportul mărfurilor:

SC .X. SA precizează că pentru operațiunile indicate în Anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documente din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au solicitat documente și explicații în legătură cu exporturile indicate în Anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală în condițiile în care în realitate toate documentele care justifică transportul în afara Comunității și acordarea scutirii există.

De asemenea, precizează că organul de inspecție fiscală a refuzat să verifice modalitatea de îndeplinire a formalităților vamale de export.

SC .X. SA precizează că formalitățile vamale de export au fost îndeplinite tocmai datorită faptului că mărfurile urmau să părăsească teritoriul comunitar iar din analiza documentelor indicate în Anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală contestat rezultă că, pentru fiecare factură de export a fost întocmită declarația vamală corespunzătoare. Mai mult, susține că era simplu de verificat caracterul real și efectiv al acestor operațiuni de export dintre cele indicate în Anexa nr.9 prin solicitarea de relații Biroului Vamal competent, lucru refuzat de organele de inspecție fiscală.

Societatea menționează că exporturile au fost efectuate către următorii patru clienți: .X. – Albania, .X. Inc – Elveția, .X. SRL – Republica Moldova și .X.. – Serbia.

Referitor la clientul .X. Inc – Elveția, SC .X. SA precizează că acesta este cel care a comandat și către care s-au facturat mărfurile, conform facturilor indicate în Anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală. La solicitarea clientului mărfurile au fost livrate către .X. D.O.O – Serbia, așa cum rezultă din CMR-urile nr. .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. și din facturile emise către client. Condiția de livrare a fost .X. iar „deli.X. place” înscris pe facturi a fost Serbia. În susținerea celor precizate societatea precizează că atașează CMR, facturi, declarații vamale aferente fiecărei livrări, documentele de transport și documentul vamal aferent obținut de la Biroul Vamal .X..

Având în vedere cele mai sus precizate, SC .X. SA susține că din documentele depuse în probatiune se poate observa că toate exporturile au fost efectuate sub condiția de livrare .X. și că există documente care să ateste „în sarcina cui a fost transportul”, fapt pentru care cele constatate de organele de inspecție fiscală nu corespund realității.

În consecință, societatea susține că operațiunile sunt scutite de TVA, conform art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, existând toate documentele necesare pentru justificarea scutirii prevăzute de art.3 alin.(1) și alin.(2) din Instrucțiuni.

III. Referitor la obligațiile accesorii

Societatea precizează că prin Raportul de inspecție fiscală contestat au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei. De asemenea, având în vedere caracterul nelegal al neacordării scutirii de TVA

în legătură cu operațiunile enumerate în Anexele nr.12, 13 ,14 și 9 la raportul de inspecție fiscală, societatea apreciază că potrivit principiului accesorium sequitur principale se impune și anularea acestor obligații de plată accesorii.

IV. Referitor la Dispoziția de măsuri nr..X./29.072011

Societatea precizează că în loc de a dispune corectarea documentelor eronate (facturile), prin Dispoziția de măsuri nr..X./29.07.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. –Activitatea de inspecție fiscală a dispus corectarea Declarațiilor 390 și 394, care au fost corect întocmite.

Societatea susține că aceste declarații nu au fost examinate și avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală F-CL .X./29.07.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./29.07.2011.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-CL.X./29.07.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au efectuat, pentru perioada 01.01.2008-30.04.2011, verificarea modului de calcul al bazei impozabile, a legalității și conformității deconturilor de TVA, precum și respectarea legislației contabile și fiscale.

Pentru constatarea exactității și realității sumelor înscrise în balanțele de verificare și deconturile de TVA au fost verificate documentele primare pe baza cărora s-au stabilit aceste sume.

De asemenea, s-au verificat: facturi fiscale și alte documente specifice, aprobate conform legii din care rezultă TVA deductibilă și TVA colectată; jurnale de cumpărări și jurnale de vânzări; note contabile, balanțe de verificare, deconturi de TVA.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, după cum urmează:

-suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care conform informațiilor din programul VIES, codul de TVA al cumpărătorului nu corespunde cu denumirea acestuia înscrisă în facturile de vânzare.

Situația livrărilor intracomunitare pentru care nu se justifică scutirea de TVA datorită datelor eronate ale cumpărătorului, conform celor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a fost prezentată în Anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală.

-suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu există dovada transportului în alt stat membru. (CMR, etc). Situația livrărilor intracomunitare pentru care nu există dovada transportului în alt stat membru conform celor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a fost prezentată în Anexa nr.13 la raport.

-suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor triunghiulare pentru care nu există dovada transportului (CMR,etc). Situația livrărilor triunghiulare pentru care nu există dovada transportului, conform celor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a fost prezentată în Anexa nr.14 la raport.

-suma de **.X. lei**, reprezentând TVA aferentă exporturilor pentru care nu există documente din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor (CMR, contract, comanda, documente de asigurare). Situația TVA aferentă exporturilor pentru care nu există documente, conform celor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a fost prezentată în Anexa nr.9 la raport.

Totodată, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** aferentă facturii nr..**X./30.07.2010** emisă de un furnizor declarat inactiv, respectiv SC **.X. X. SRL .X.**, conform prevederilor art.11 alin.1¹ și alin.1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.143, art.150 alin.(1), art.150 alin.(4), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.1 alin.4 (4), art.2 alin.(2) lit.c), art.3 alin.(2), art.10 alin.(1) lit.a), lit.b), lit.c), din OMEF nr.2222/2006, motiv pentru care au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de **.X. lei**.

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

1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. **X./29.07.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în**

condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2011, organele de inspecție fiscală având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CL .X./29.07.2011 au dispus următoarele măsuri:

- Depunerea Declarației rectificative 394 „Declarație informativă privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național”, aferenta perioadei verificate, corect completată.

- Depunerea Declarației rectificative 394 „Declarație recapitulativă privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri”, aferenta perioadei verificate, corect completată.

În drept, potrivit art. 209 alin. (1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către: [...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele

formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2011 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborate cu punctul 5.3 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 prevede:

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice a județului Calarasi, în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2011.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de S.C. .X. S.A. în condițiile în care prin contestația formulată aceasta nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societatii contestatare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei inscrisa in factura nr. .X./30.07.2010 emisa de S.C. .X. .X. S.R.L. din .X., reprezentand contravaloare transport, pe motiv ca furnizorul a fost declarat inactiv.

Contestatară se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, **fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere**, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la suma menționată mai sus.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 (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.2137/2011 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 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 suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-CL .X./29.07.2011, societatea contestatară 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 judecătii 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, 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 nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. S.A. deși contestă suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-CL .X./29.07.2011, 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, în temeiul 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.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, citat mai sus, ***se va respinge ca nemotivată contestația*** formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. F-CL .X./29.07.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului Calarasi în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CL .X./29.07.2011 în ceea ce privește suma de ***X lei*** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct.2.5. 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 ***„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”***.

3) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală

de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare efectuate de SC .X. SA în perioada 2008-2010 pe considerentul că denumirea cumpărătorului înscrisă în facturile de vânzare nu corespunde cu codul de TVA „datorită datelor eronate ale cumpărătorului” în condițiile în care din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă în ce au constat aceste date eronate.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat, că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare evidențiate în facturile menționate în Anexa nr.12 la Raportul de inspecție fiscală, întrucât potrivit informațiilor oferite prin programul VIES, codul de TVA al cumpărătorului nu corespunde cu denumirea acestuia înscrisă în facturi, „datorită datelor eronate ale cumpărătorului”.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. SA colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație, societatea precizează faptul că „erorile” constatate de organele de inspecție fiscală privesc denumirea societății beneficiare și adresa și că facturile au fost completate la rubrica „cumpărător” fie cu „denumirea societății într-o limbă străină/denumirea prescurtată într-o limbă străină”, fie cu „dezvoltarea abrevierii care constituie numele agentului economic înregistrat în VIES”, fie reprezintă denumirea comercială comunicată de client.

În drept, potrivit art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

„(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,(...)”.

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată 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.

Totodată, potrivit art.143 alin.(3) din același act normativ:

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

Astfel, se reține faptul că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

Prin OM.F.P nr.2222 din 22 decembrie 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, a fost reglementat modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere prevăzute la art. 143 alin. (2) , care la art.10 stipulează :

„ (1) *Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:*

a) **factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, 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. „**

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) și în care să fie menționat codul de înregistrare de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente, cum ar fi contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Totodată, potrivit art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se reține că la art.155 alin.(5) a fost reglementat modul de completare a facturilor, respectiv informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu o factură.

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare se justifică cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat printre care, în mod obligatoriu și **denumirea cumpărătorului**.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat, că pentru livrările intracomunitare pentru care au fost emise facturile înscrise în Anexa nr.12 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-CL .X./29.07.2011, SC .X. SA nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată întrucât, potrivit informațiilor oferite prin programul VIES, codul de TVA al cumpărătorului nu corespunde cu denumirea acestuia înscrisă în facturi, „datorită datelor eronate ale cumpărătorului”.

Totodată, se reține faptul că prin contestație, societatea precizează faptul că „erorile” constatate de organele de inspecție fiscală privesc denumirea societății beneficiare și adresa și că facturile au fost completate la rubrica „cumpărător” fie cu „denumirea societății într-o limbă străină/denumirea prescurtată într-o limbă străină”, fie cu „dezvoltarea abrevierii care constituie numele agentului economic înregistrat în VIES”, fie reprezintă denumirea comercială comunicată de client.

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CL .X./29.07.2011, **nu rezultă în ce au constat aceste „erori” și care au fost documentele analizate de către organele de inspecție fiscală**, acestea menționând în cuprinsul raportului de inspecție fiscală doar că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare menționate în Anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală „datorită datelor eronate ale cumpărătorului”.

De asemenea, nu rezultă dacă societatea a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor legale cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) și în care să fie menționat codul de înregistrare de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente, cum ar fi contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Se reține faptul că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu a fost efectuată o analiză detaliată a acestor livrări intracomunitare. Astfel, nu rezultă dacă mărfurile au fost livrate în alt stat membru, dacă au părăsit în mod fizic teritoriul României, dacă au fost livrate titularului codului de

înregistrare în scopuri de TVA, înscris în factură, respectiv dacă livrările intracomunitare au fost declarate de către SC .X. SA, iar societatea beneficiară a declarat achiziții intracomunitare în celălalt stat membru.

Or, atâta timp cât organul inspecție fiscală nu face o analiza a acestor operațiuni și o încadrare a situației de fapt constatate în temeiul de drept, cu precizarea documentelor analizate, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă SC .X. SA justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor legale mai sus menționate.

Mai mult, din analiza Anexelor la Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că pe de o parte, în Anexa nr.12 la Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru livrări intracomunitare efectuate către clientul „.X. .X. .X.” întrucât, potrivit informațiilor oferite prin programul VIES, codul de TVA al cumpărătorului nu corespunde cu denumirea acestuia înscrisă în facturi, „datorită datelor eronate ale cumpărătorului”, iar pe de altă parte, în Anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru livrări intracomunitare efectuate către clientul „.X. .X. .X.” „pentru care nu există dovada transportului în alt stat membru”.

Se reține faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva actul administrativ fiscal pe bază de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza emiterii titlului de creanță, organul de soluționare a contestației nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului fiscal elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, în condițiile în care obligația acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acestuia.

Potrivit art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și

exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Totodată, potrivit art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

Prin urmare, având în vedere faptul că societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. 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, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei precum și jurisprudența europeană.

4) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SA pentru livrări intracomunitare efectuate în perioada 2008-2011 pe considerentul că societatea nu face dovada transportului în alt stat membru în condițiile în care la dosarul cauzei sunt anexate documente care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu există dovada transportului în alt stat membru.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. SA colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație societatea precizează că depune documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

În drept, potrivit art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

„(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,(...)"

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată 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.

Totodată, potrivit art.143 alin.(3) din același act normativ:

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

Astfel, se reține faptul că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

Prin OM.F.P Nr. 2222 din 22 decembrie 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, a fost reglementat modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere prevăzute la art. 143 alin. (2) , care la art.10 stipulează:

„ (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, 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. ”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, scutirea de taxă .X.u livrările intracomunitare prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) și în care să fie menționat codul de înregistrare de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente, cum ar fi contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-CL .X./29.07.2011, se reține faptul că în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare menționate în Anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală, pentru care nu există dovada transportului în alt stat membru. (CMR, etc)

Astfel, analizând Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că SC .X. SA nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documente din care să rezulte dovada transportului în alt stat membru pentru livrări intracomunitare efectuate către „.X. .X.”, „.X. .X. .X.”, „.X. .X. JSC”, „.X. .X.”, „.X. S.R.O”, „.X. LTD”, „.X. S.R.O Cehia”, „.X. .X.”, „.X. LTD”, „.X. LTD”, „.X. .X.”, „.X. .X.”, „.X. SRL”, „.X. .X. LTD”, „.X. 2000 .X.”, „.X. FRANTA”, „.X. SRO”, „.X. SRO”, „.X. .X. LTD”, „.X. .X.-.X.”.

Prin contestație, societatea precizează că deține documente de transport pentru livrările intracomunitare efectuate către: „.X. .X. JSC”, „.X. FRANTA”, „.X. LTD”, „.X. SRL”, „.X. SRO”, „.X. S.R.O”, „.X. .X.”, „.X. .X. LTD”, „.X. .X. LTD”, „.X. .X.-.X.”.

Astfel, în legătură cu clientul .X. .X. JSC – Bulgaria, SC .X. SA a depus la dosarul cauzei documente de transport.

Spre exemplificare menționăm documentele de transport (CMR) din data de 22.04.2008, din data de 26.08.2009, din data de 03.09.2009, din data de 29.03.2010, din data de 27.12.2010 și din data de 17.02.2011.

În legătură cu clientul .X. SAS –Franța, societatea precizează că .X. SAS –Franța, a declarat că toate mărfurile care i-au fost facturate, au fost transportate în Franța și recepționate de către client. Mai mult, precizează că toate livrările efectuate către acest client au fost efectuate sub condiția .X., motiv pentru care SC .X. SA nu a încheiat contracte de transport.

În susținerea cauzei, societatea a depus o declarație din partea clientului .X. SAS prin care acesta certifica achiziția bunurilor înscrise de SC .X. SA în facturile nrXXXXX/30.06.2009.

De asemenea, prin adresa nr.X/29.03.2010, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/30.03.2012, societatea a depus în susținerea cauzei invoice-uri și documente de transport pentru livrările intracomunitare înscrise la pozițiile nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X și nr. X din Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală.

Din analiza invoice-urilor depuse la dosarul cauzei, se reține că livrările intracomunitare mai sus menționate, au fost efectuate către clientul .X. SAS cu condiția de livrare .X..

În legătură cu clientul .X. Ltd –Anglia, SC .X. SA precizează că livrarea s-a făcut .X., astfel că sarcina transportului a revenit cumpărătorului. De asemenea, transportul a fost efectuat cu cap tractor nr. BC X ROC și semiremorca cu nr. de înmatriculare BC X ROC.

Societatea a depus în susținerea cauzei factura nr. .X./29.07.2008 (poz.X din Anexa nr.X), avizul de însoțire a mărfii .X./29.07.2008, documentul de transport din data de 29.07.2008, bon de cântărire nr..X./29.07.2008, un formular de achiziție în care apare antetul societății .X., factura nr..X./31.07.2008 (poz.Xdin Anexa nr.X), avizul de însoțire a mărfii nr..X./31.07.2008, bon de cântărire nr..X./01.08.2008 pentru autovehiculului BC X ROC, un formular de achiziție în care apare antetul societății .X..

În legătură cu clientul .X. .X., SC .X. SA a depus la dosarul cauzei documentul de transport (CMR) din data de 26.05.2008.

În legătură cu clientul Z.P.P .X. LTD, SC .X. SA a depus la dosarul cauzei documentul de transport (CMR) din data de 06.01.2010.

În legătură cu clientul .X., SC .X. SA a depus în susținerea cauzei documente de transport. Spre exemplificare menționăm documentele de transport din data de **03.12.2009**, din data de **17.07.2008**, din data de **13.06.2008**.

În legătură cu clientul .X. SRO, SC .X. SA a depus în susținerea cauzei documente de transport. Astfel, spre exemplificare menționăm documentele de transport din data de 05.06.2009, din data de 25.06.2009, din data de 22.07.2009, din data de 19.08.2009, din data de 27.08.2009.

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CL .X./29.07.2011, **nu rezultă care au fost documentele analizate de către organele de inspecție fiscală** acestea menționând în cuprinsul raportului de inspecție fiscală doar că suma de **.X. lei**, reprezintă „TVA aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu există dovada transportului în alt stat membru”.

De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscale au verificat și analizat contractele/ comenzile comerciale încheiate între S.C. .X. S.A. și beneficiarii bunurilor, cu analizarea condițiilor de livrare prevăzute în acestea, precum și contractele/comenzile de transport încheiate cu diverși cărauși.

Totodată, nu rezultă dacă societatea a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor legale cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) și în care să fie menționat codul de înregistrare de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din

România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente, cum ar fi contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Se reține faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva actul administrativ fiscal pe bază de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza emiterii titlului de creanță, organul de soluționare a contestației nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului fiscal elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, în condițiile în care obligația acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acestuia.

Potrivit art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Totodată, potrivit art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a

altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

Prin urmare, având în vedere faptul că societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. 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, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

5) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod

legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor înscrise în Anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală și pentru care organele fiscale au constatat că sunt aferente unor operațiuni triunghiulare în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SA are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni triunghiulare pentru care „nu există dovada transportului”.

Prin contestație, societatea precizează că „stabilirea unui TVA colectat suplimentar în sumă de .X. lei, aferent livrărilor efectuate în cadrul operațiunilor triunghiulare indicate în Anexa nr.X la RIF, este nelegală și netemeinică întrucât constatările în fapt ale organului de inspecție fiscală sunt contrazise de documentele justificative existente, care se coroborează cu declarațiile contribuabilului, iar motivarea în drept a măsurii lipsește, făcându-se referiri generice la texte legale care nu au legătură cu motivele de fapt reținute”.

În drept, potrivit prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2011:

„Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

(...)

(4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform [art. 126](#) alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în condițiile Titului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform alin.(2)-(6) și art.160.

De asemenea, potrivit alin.(4) al articolului de lege mai sus menționat, taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153¹, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art.126 alin.(8) lit.b); și bunurile aferente achiziției intracomunitare, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării, și cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-CL .X./29.07.2011, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SA are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni triunghiulare pentru care „nu există dovada transportului”.

Totodată, analizând Anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-CL .X./29.07.2011 se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru livrări efectuate către următorii clienți: „.X.”, „.X. –X .X.”, „.X. Ltd”, „X .X. Ltd”, „.X.”, „.X. .X.”.

De asemenea, analizând temeiul de drept consemnat de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată având în vedere dispozițiile art. 150 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, SC .X. SA susține că nu datorează taxa pe valoarea adăugată calculată de organele de inspecție fiscală întrucât operațiunile indicate în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală reprezintă operațiuni triunghiulare clasice care „îndeplinesc toate condițiile pentru a le fi aplicate scutirea de taxă pe valoarea adăugată”.

Astfel, societatea precizează că potrivit pct.2 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.126 din Codul fiscal „*dacă în situația prevăzută la alin.(13) România este al doilea stat membru al cumpărătorului revânzător și acesta îi transmite furnizorului din primul stat membru, codul său de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art.153 din Codul fiscal, se consideră că achiziția intracomunitară a bunurilor a fost supusă la plata taxei în al treilea stat membru, al beneficiarului livrării, în conformitate cu prevederile art.132¹ alin.(5) din Codul fiscal*” iar „*în acest caz , nu se aplică prevederile art. 132¹ alin.(2) din Codul fiscal, întrucât se consideră că locul achiziției intracomunitare nu este în România, cu condiția ca cumpărătorul revânzător, să-l fi desemnat pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoana obligată la plata taxei aferentem conform 132¹ alin.(1) din Codul fiscal*”.

Mai mult, SC .X. SA precizează:

„*Condițiile aplicării acestei scutiri, determinată de locul realizării achiziției intracomunitare, sunt prevăzute de art.132¹ alin.(5) din Codul fiscal și sunt următoarele:*

- a) *Cumpărătorul revânzător înregistrat în scopuri de TVA în România în conformitate cu art.153 face dovada că a efectuat achiziția intracomunitară în vederea efectuării unei livrări ulterioare în acel stat membru,*
- b) *Pentru această livrare beneficiarul care este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru respectiv a fost desemnat ca persoana obligată la plata taxei aferente;*
- c) *Obligațiile privind declararea acestor operațiuni, stabilite prin norme, au fost îndeplinite de către cumpărătorul revânzător în scopuri de TVA în România”.*

Totodată, SC .X. SA precizează faptul că în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală au fost indicate numele clienților finali, stabiliți în comunitate, la care marfa a fost livrată.

Mai mult, menționează:

-pentru clientul final .X. Ungaria, au fost efectuate două livrări, marfa fiind transportată de la furnizorul .X. –Germania cu CMR .X./21.02.2011 și de la furnizorul .X.r S.p.a –Italia cu CMR nr..X./17.01.2011.

-pentru clientul final .X.-.X. .X.- Ungaria, au fost efectuate livrări aferente lunilor ianuarie, februarie și martie 2011 de către furnizorul .X. – Germania și furnizorul .X. S.p.A, cu CMR din 14.01.2011, 18.01.2011, 18.02.2011, 21.02.2011 și din 10.03.2011.

-pentru clientul final .X. Ltd –Bulgaria, au fost efectuate două livrări aferente lunilor ianuarie 2011 și martie 2011, de către furnizorul .X.r S.p.a Italia cu CMR din 18.01.2011 și cu CMR din 31.03.2011.

-pentru clientul final .X.-Ungaria s-au efectuat livrări aferente lunii februarie 2011, de la furnizorul .X. –Italia cu CMR din 01.02.2011 și din 08.02.2011.

-pentru clientul final .X. .X.-Ungaria, livrări aferente lunii februarie 2011, de la furnizorul .X. –Italia, cu CMR din 17.02.2011.

-pentru clientul final X .X.- Bulgaria , livrări aferente lunii ianuarie 2011, de la furnizorul .X.r Spa –Italia cu CMR din 18.01.2011.

SC .X. SA precizează că toate aceste CMR-uri au fost semnate de către furnizor, pentru livrarea mărfii și de către clientul final pentru recepția mărfurilor. De asemenea, susține că toate aceste CMR-uri fac dovada că bunurile au fost transportate din Italia/Germania (țara furnizorului) în Bulgaria/Ungaria (țara beneficiarului final) și contrazic în mod evident „constatarea” organului de inspecție fiscală în sensul că „nu există dovada transportului”.

În susținerea celor mai sus precizate, SC .X. SA a anexat documente de transport, în care la rubrica expeditor apar societățile .X., .X. Net, .X.r S.p.A iar la rubrica destinatar societățile .X.-X .X., .X., .X., .X., X .X..

Or, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală **nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înscrise în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată și nici documentele analizate,** acestea precizând doar faptul că SC .X. SA are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni triunghiulare pentru care „nu există dovada transportului”.

Mai mult, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu a fost efectuată o analiză a acestor operațiuni și nici nu s-a precizat temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală au considerat că SC .X. SA are obligația plății taxei pe valoarea adăugată.

Or, atâta timp cât organul inspecție fiscală nu face o analiza a acestor operațiuni și o încadrare a situației de fapt constatate în temeiul de drept, cu precizarea documentelor analizate, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă operațiunile înscrise de organul de inspecție fiscală

în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală reprezintă operațiuni triumphiulare pentru care societatea avea sau nu avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Se reține faptul că organului de inspecție fiscală îi revine sarcina de a motiva actul administrativ fiscal pe baza de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza deciziei organului fiscal, în atare situație, organul de soluționare nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului de inspecție fiscală elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, caz în care organul de soluționare a contestației ar proceda la suplinirea acestei omisiuni, în condițiile în care obligația acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acesteia.

Potrivit art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Totodată, potrivit art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, faptul că din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înscrise în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată și nici documentele analizate, documentele noi depuse în susținerea cauzei de către contestatară, precum și faptul că , în atare situație, organul de soluționare nu va putea realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3)Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. 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, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea

corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

6) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscale au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SA pentru exporturile efectuate în perioada 2009-2011 pe considerentul că nu există documente din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor în condițiile în care în susținerea contestației SC .X. SA a prezentat documente care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscale.

În fapt, în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturile efectuate în perioada 2009-2011, cu documente din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor (CMR, contract, comanda, documente de asigurare).

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. SA colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație, societatea precizează că depune documente din care rezultă că toate exporturile au fost efectuate sub condiția de livrare .X., respectiv documente care să ateste „în sarcina cui a fost transportul”.

În drept, art.143 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

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

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său precum și 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.

Potrivit art.2 alin.(2) din OMFP 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 :

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

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

b) **unul dintre următoarele documente:**

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

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

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

c) **documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”**

De asemenea, potrivit art.3 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ :

“ (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. »

Potrivit acestor prevederi legale, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității**

de către furnizor sau de altă persoană în contul său se justifică cu următoarele documente: a)**factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export; b) **unul dintre următoarele documente: 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 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 confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;** c)**documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.**

De asemenea, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține faptul că pentru **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, scutirea de taxă pe valoarea adăugată** se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu următoarele documente: a)**factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export; b) **unul dintre următoarele documente: 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 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 confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal 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.**

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturile efectuate în perioada 2009-2011, cu documente din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor (CMR, contract, comanda, documente de asigurare).

Astfel, analizând Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că SC .X. SA nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturile efectuate către .X. – Albania, .X. Inc –Elveția, X SRL – Republica Moldova și .X.. –Serbia.

Prin contestație, SC .X. SA susține că toate exporturile au fost efectuate sub condiția de livrare .X. și că există documente care atestă „în sarcina cui a fost transportul”, fapt pentru care cele constatate de organele de inspecție fiscală nu corespund realității.

În plus, referitor la clientul .X. Inc –Elveția, SC .X. SA precizează că acesta este cel care a comandat și către care s-au facturat mărfurile, iar la solicitarea clientului mărfurile au fost livrate către .X. D.O.O –Serbia, așa cum rezultă din CMR-urile nr..X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. și din facturile emise către client iar condiția de livrare a fost .X. iar „deli.X. place” înscris pe facturi a fost Serbia.

În susținerea celor precizate societatea atașează CMR-uri, facturi, declarații vamale de export, documente de transport precum și adresa nr.X/25.08.2011 emisă de Biroul Vamal .X..

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că prin adresa nr.X/24.08.2011, SC .X. SA a solicitat Biroului Vamal .X. copii ale declarațiilor vamale precum și a CMR-urilor atașate acestora, aferente exporturile efectuate către .X. – Albania, .X. Inc –Elveția, .X. SRL – Republica Moldova și X. –Serbia și pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documente.

De asemenea, se reține faptul că prin adresa nr..X./25.08.2011, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a înaintat societății copii ale declarațiilor vamale precum și a documentelor de transport (CMR-urilor) corespunzătoare.

Totodată, se reține că societatea a depus în susținerea contestației contractul încheiat între SC .X. SA, .X. -Elveția și .X. Serbia, precum și facturi și documente de transport din care rezultă că marfa comandată .X. INC-Elveția a ajuns la .X. Serbia.

Astfel, spre exemplificare menționăm:

-CMR nr. .X./25.11.2010 în care la rubrica destinatar apare .X., locul de livrare Serbia iar la rubrica transportator este aplicată ștampila societății X din Belgrad- Serbia; document de însoțire de export nr.X/26.11.2010, certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar,

-factura nr.CCHF .X./25.11.2010 în care a fost înscrisă ca și condiție de livrare .X.;

-CMR nr..X./08.03.2011 în care la rubrica destinatar apare .X. .X. și locul de livrare Serbia iar la rubrica transportator este aplicată ștampila societății O.D. .X., documentul electronic de transport, certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar și în care apare ca și condiție de livrare FCA,

-factura nr..X./08.03.2011 emisă către .X. INC în care apare ca și condiție de livrare FCA,

-CMR nr..X./16.12.2010 în care la rubrica destinatar apare .X. .X. și locul de livrare Serbia iar la rubrica transportator este aplicată ștampila societății .X., documentul însoțitor de export nr..X./16.12.2010, certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar,

-factura nr.CCHF .X./16.12.2010 în care apare ca și condiție de livrare X,

- CMR nr..X./26.01.2011, în care la rubrica destinatar apare .X. .X., locul de livrare Serbia iar la rubrica transportator este aplicată ștampila societății .X. TRADE, documentul electronic de export, certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar și în care apare ca și condiție de livrare .X.,

-factura emisă de SC .X. SA cu nr..X./26.01.2011 în care a fost înscrisă ca și condiție de livrare .X..

Astfel, din analiza documentelor mai sus menționate se reține că exporturile au fost realizate cu condiția de livrare .X., potrivit căreia transportul mărfii intră în sarcina cumpărătorului.

Totodată, analizând facturile mai sus menționate, se reține că exporturile au fost realizate în baza unor comenzi e-mail.

De asemenea, SC .X. SA a depus în susținerea cauzei și documente privind operațiunile derulate cu .X.. și X.

Spre exemplificare menționăm:

-documentul însoțitor de export nr..X./03.12.2010 având ca „X” –SC .X. SA și destinatar X certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, CMR din data de 03.12.2010 având aplicată la rubrica transportator SC X SRL;

-documentul însoțitor de export nr.X/11.11.2010 având ca având ca „EX” –SC .X. SA și destinatar X certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, CMR din data de 11.11.2010 având aplicată la rubrica transportator SC SX SRL;

-documentul însoțitor de export nr.X/03.12.2010 având ca „X” –SC .X. SA și destinatar .X.. certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, CMR nr.X din data de 03.12.2010 având aplicată la rubrica transportator O.D. „X.”;

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.07.2011, **nu rezultă care au fost documentele analizate de către organele de**

inspecție fiscală acestea menționând în cuprinsul raportului de inspecție fiscală doar că suma de **.X. lei**, reprezintă „TVA aferentă exporturilor pentru care nu există document din care să rezulte în sarcina cui a căzut transportul mărfurilor”.

De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat și analizat contractele/ comenzile comerciale încheiate între S.C. .X. S.A. și beneficiarii bunurilor, cu analizarea condițiilor de livrare prevăzute în acestea, precum și contractele/comenzile de transport încheiate cu diverși cărauși.

Totodată, nu rezultă dacă societatea a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor legale cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, 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 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 confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal 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.

Se reține faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva actul administrativ fiscal pe bază de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza emiterii titlului de creanță, organul de soluționare a contestației nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului fiscal elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, în condițiile în care obligația acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acestuia.

Potrivit art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și

exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

De asemenea, potrivit art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate precum și faptul că societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost analizate de organul fiscal, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. 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, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

7) Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată - se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitului în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la pct.3, pct.4, pct.5 și pct.6 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată, iar la pct.2 din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA pentru suma de **X lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată și întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente debitului în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie precum și în baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a), lit.b) și pct.11.6 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, se

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de **SC .X. SA** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. și transmiterea dosarului contestației pentru soluționarea acestui capăt de cerere Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-CL .X./29.07.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-CL .X./29.07.2011 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** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleesi perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X

X