



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26

Cod postal 700025

Tel: +0232/213332

Fax: +0232/219899

e-mail: registratura.general.a.is@anaf.ro

## **DECIZIA NR. 10527/25.10.2019**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C.X S.R.L, jud. Vaslui**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub  
nr. VSG - REG X/08.07.2019

și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr. ISR REG X/16.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/12.07.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR REG X din 16.07.2019 cu privire la contestația formulată de **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, cu sediul în Bârlad, bulevardul X nr. X, pavilion administrativ nr.X etaj X, județul Vaslui, înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. J X, CIF X, reprezentată convențional de SCA X, cu sediul în București, strada X nr.X, sector 2, prin avocat X, conform Împuternicirii avocațiale seria B X/03.07.2019, anexată în original la dosarul cauzei.

**S.C X S.R.L, jud. Vaslui** contestă parțial Decizia de impunere nr. F VS X din 18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/18.06.2019 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin poștă cu adresa nr. R X/19.06.2019, respectiv data de **20.06.2019**, conform confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, prin poștă, respectiv **04.07.2019**, data poștei, conform plic corespondență existent la dosar, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG REG X/08.07.2019

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268,

art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**

**I. S.C X S.R.L, jud. Vaslui** fcontestă parțial Decizia de impunere nr. F VS X din 18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X din 18.06.2019, prin care s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de S lei, în baza următoarelor considerente:

#### 1. Situația de fapt

Având în vedere obiectul de activitate al societății, "*Activitate de intermediere în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane*", cod CAEN 4614, în calitate de vânzător, în data de 26.07.2018 s-a încheiat Contractul de vânzare cumpărare internațională de mărfuri nr. HV 26/ 26.07.2018 cu Internațional Mechanical Industry PTE LTD("IMI") în calitate de cumpărător .

În executarea obiectului Contractului, au fost vândute produsele specificate în Anexele la contact, condiția de livrare Ex Works fiind "*franco fabrica X Bârlad*", operațiune pentru care au fost emise facturile fiscale însoțite de invoice-uri, CMR, declarații vamale de export și notificarea de export - formular IE 599. (Anexa nr.2).

Aferent acestor operațiuni, s-a aplicat regimul scutirii de TVA conform prevederilor art. 294 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inpecție fiscală au constatat că societatea, "*nu poate justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată deoarece nu este titular al unei operațiuni de export, fiind o livrare locală, taxabilă în România, conform regulilor generale (art.268 din Codul fiscal).Livrările efectuate de S.C. X sunt operațiuni taxabile pe teritoriul României, deoarece nu se face dovada realizării exportului conform prevederilor art.294 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal*".

#### 2.Motivele de drept

##### 2.1.Cadrul legal

În susținerea cauzei **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, invocă prevederile art. 294 din noul Cod fiscal, coroborate cu prevederile pct.65 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și Instrucțiunile din 22.01.2016 de aplicare a scutirii de TVA, prevăzute de art.294 alin.(1) lit. a) -i) și alin.(2) și ale art.296 din Codul fiscal/2015.

##### 2.2. Nelegalitatea și netemeinicia deciziei de impunere

Societatea consideră că raționamentul organului de inspecție fiscală este rezultatul unei interpretări eronate a dispozițiilor legale incidente cauzei, sub mai multe aspecte:

a) Se precizează că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunea de livrare de bunuri nu ar fi scutită de TVA, deoarece în speță nu s-ar aplica prevederile art.294 din Codul fiscal, având în vedere clauza contractuală Ex Works fiind "*franco fabrica X Bârlad*", raționamentul fiind eronat, deoarece prin clauza respectivă, vânzătorul își asumă obligația de a pune mărfurile la dispoziția cumpărătorului, la sediul său, la termenul prevăzut în contract sau la termenul uzual în anumite cazuri particulare de livrări de mărfuri.

Conform prevederilor invocate în cauză, scutirea de TVA se aplică indiferent dacă transportul este efectuat de furnizor, de cumpărător sau de un terț desemnat de cumpărător sau de vânzător, faptul că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** poate face dovada că bunurile au fost transportate de cumpărător în afara spațiului comunitar cu documente legale, organele de inspecție fiscală nu pot refuza aplicarea scutirii de TVA, motivat de faptul că vânzătorul (subscrisa) nu este înregistrată ca exportator pe declarația vamală de export.

Clauza Ex Works este relevantă în transferarea riscurilor de la vânzător la cumpărători și nu la transformarea operațiunii de vânzare - cumpărare internațională într-o operațiune domestică, ceea ce ar însemna că transportatorul ar fi beneficiarul operațiunilor în sensul că ar achiziționa bunurile pentru el, rezultând o tranzacție lipsită de substanță economică reală.

b) **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a prezentat documente privind îndeplinirea condițiilor legale de scutire, respectiv:

- Contractul nr.HV -26 și anexele acestuia;
- Scrisorile de transport internațional (CMR) care dovedesc realitatea și modul de realizare a transportului;
- Facturile fiscale și invoice-urile emise în valută, care oferă toate informațiile legale;
- Declarațiile vamale de export emise electronic cu cod de bare cu număr de identificare a operațiunii de export;
- Notificarea de export, formular IE599, care confirmă faptul că mărfurile vândute au părăsit teritoriul comunitar, documente față de care organul de inspecție fiscală a considerat că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** nu este exportator, deoarece pe declarația vamală este trecut numele transportatorului, concluzie care contravine prevederilor legale invocate în cauză.

c) Societatea susține că operațiunea este reală, are scop economic, valoarea tranzacției de S euro aferentă facturilor de livrare a fost încasată integral prin virament bancar în perioada 30.07.2018 - 14.02.2019.

Astfel, concluzia organelor de inspecție fiscală că societatea nu figurează la rubrica expeditor din declarațiile vamale ca exportator, figurând expeditorul bunurilor și-anume firma de transport, reprezintă o condiție formală care nu poate aduce atingere substanței economice a tranzacției, astfel, că o greșeală în declarațiile vamale poate fi corectată și nicidecum nu poate fi

sanționată, în situația în care, în toate documentele (declarații vamale, notificările de export IE599, facturile, contractul și CMR -urile, se identifică atât vânzătorul, adică **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, cât și destinatarul, rezultând astfel realitatea operațiunii.

În susținere **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** invocă Circulara nr.X/29.05.2019 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală către Direcțiile regionale vamale, prin care este definită noțiunea de exportator, respectiv *“orice persoană stabilită pe teritoriul vamal al Uniunii care este parte la contractul în baza căruia mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal respectiv”*, subscrisa fiind producător- vânzător al bunurilor, care a încheiat Contractul cu beneficiarul - cumpărător aflat în afara Uniunii, marfa fiind livrată beneficiarului - cumpărător pe spezele acestuia, astfel, operațiunea în cauză fiind scutită de TVA.

d) Față de cele susținute, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat:

- principiul neutralității TVA, potrivit căreia ar trebui să achite TVA pe care nu a colectat-o;

- principiul proporționalității, recunoscut la nivel comunitar și consacrat în numeroase decizii ale Curții de Justiție a Uniunii, deoarece o omisiune formală este reținută în contra substanței economice reale a operațiunii;

- principiul certitudinii impunerii, în sensul că norma devine impredictibilă, contribuabilul neputând anticipa cum ar trebui să procedeze pentru a se conforma voluntar.

Pentru motivele prezentate se solicită revocarea în parte a Deciziei de impunere nr. F VS X din 18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/18.06.2019 ca nelegale și netemeinice.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală**, au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare, depus la organul fiscal sub nr. INTERNET-X-2019 din 25.04.2019, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferent lunii martie 2019, în sumă de S lei. Inspecție fiscală a cuprins perioada 01.09.2017-31.03.2019 și a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.F–VS X, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-VS X din 18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit:

- TVA solicitată la rambursare - **S lei**
- TVA stabilită suplimentar -**S lei**
- TVA respinsă la rambursare - **S lei**

-TVA datorată suplimentar - **S lei**

Urmare inspecției fiscale, a fost stabilită suplimentar o bază de impunere în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **S lei**, din care **S.C. X S.R.L, jud. Vaslui** contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Urmarea verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a efectuat livrări de diverse produse metalice, accesorii pentru mașini și utilaje către beneficiarul X, cu clauză livrare produse în Rusia, în sumă totală de **S lei**, după cum urmează:

- factura nr. X/15.10.2018 în valoare de S euro, echivalent în lei **S lei**, cumpărător conform facturii, X, exportator conform declarație vamală F.I.S. X;
- factura nr. X/11.11.2018 în valoare de S euro, echivalent în lei **S lei**, cumpărător conform facturii, X, exportator conform declarație vamală F.I.S. X;
- factura nr. X/20.11.2018 în valoare de S euro, echivalent în lei **S lei**, cumpărător conform facturii, X, exportator conform declarație vamală F.I.S. X;
- factura nr.X03.12.2018 în valoare de S euro, echivalent în lei **S lei**, cumpărător conform facturii, X, exportator conform declarație vamală F.I.S. X;
- factura nr.X/08.02.2019 în valoare de S euro, echivalent în lei **S lei**, cumpărător conform facturii, X, exportator conform declarație vamală F.I.S. X.

Pentru aceste operațiuni **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a aplicat scutirea de TVA aferentă exporturilor de bunuri.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru justificarea scutirii de TVA cu drept de deducere, societatea a prezentat următoarele documente:

- facturile fiscale și invoice-urile emise către firma X, care oferă toate informațiile legale;
- copii după Declarațiile vamale întocmite de un declarant vamal din Polonia, în care la exportator este înscrisă firma X, iar la beneficiar este înscrisă firma X-Rusia și în care **S.C. X S.R.L, jud.Vaslui** este înscrisă ca firma producătoare a bunurilor exportate;
- CMR -uri, unde la locul de încărcare este înscrisă S.CX S.R.L Bârlad, iar la destinatar este înscrisă firma X -Rusia;
- Contractul nr.HV-Xdin 26.07.2018 încheiat între S.C. X- X S.R.L. în calitate de vânzător și X în calitate de beneficiar;
- specificație privind bunurile livrate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste operațiuni condiția de livrare este "ex -work", transportul bunurilor fiind în sarcina societății beneficiare a bunurilor.

Având în vedere faptul că prin documentele prezentate, contribuabilul verificat nu a putut justifica scutirea de TVA deoarece nu este titular al unei operațiuni de export, organele de inspecție fiscală au considerat operațiunile ca o livrare locală, taxabilă în România conform regulilor generale prevăzute de art.268 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** nu a făcut dovada exportului conform prevederilor art.294 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea livrărilor în cauză, ca operațiuni taxabile pe teritoriul României, stabilind o taxă pe valoarea adăugată colectată în valoare de **S lei** aferentă bazei taxabile în valoare de S lei (S lei x 19%).

**III.** Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, contribuabil mic, are ca obiect de activitate *“Intermedieri în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane.”* Cod CAEN 4614, capital social S lei, codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociați/acționari pe X ce deține 20% din părți sociale, X cu 10% din părți sociale și X cu 70% din părți sociale și ca administrator pe dl X.

Inspecția fiscală efectuată la **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, pentru perioada verificată 01.09.2017 – 31.03.2019, privind taxa pe valoarea adăugată, a avut ca obiect verificarea realității și legalității Decontului TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2019, înregistrat la organul fiscal sub nr.INTERNET - 172575883-2019 din 25.04.2019, prin care se solicită la rambursare soldul sumei negative în valoare de S lei.

**Referitor la TVA în sumă de S lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă S.C X S.R.L, jud.Vaslui beneficiază de scutirea de TVA pentru livrările de bunuri în valoare de S lei efectuate în afara Uniunii Europene, în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele prevăzute în actele normative în vigoare, care să justifice scutirea de TVA.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, în calitate de vânzător, a încheiat în luna iulie 2018, Contractul nr. HV -X din 26.07.2018 cu firma X, în calitate de cumpărător, pentru livrarea produselor și în condițiile specificate în Anexele nr.2-5 - parte componentă a contractului.

Aferent derulării acestui contract, pentru livrarea produselor contractate, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, a emis un număr de cinci facturi fiscale în valoare de S lei cu scutire TVA și invoice-urile de export în valoare de S euro, către firma X, care oferă toate informațiile legale.

Pentru aceste operațiuni **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a aplicat scutirea de TVA aferentă exporturilor de bunuri.

Pentru justificarea scutirii de TVA cu drept de deducere, societatea a prezentat următoarele documente:

- facturile fiscale și invoice-urile emise către firma X, care oferă toate informațiile legale;
- copii după Declarațiile vamale;
- CMR-urile, unde la locul de încărcare este înscrisă S.CX S.R.L. Bârlad, iar la destinatar este înscrisă firma X -Rusia;
- Contractul nr.HV-X din 26.07.2018 încheiat între S.C X S.R.L. și X;
- Anexele specificație nr.1-5 privind identitatea și caracteristicile bunurilor livrate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste operațiuni condiția de livrare este “ex -work”, transportul bunurilor fiind în sarcina societății beneficiare a bunurilor.

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** nu poate justifica scutirea de TVA deoarece nu este titular al unei operațiuni de export, în declarațiile vamale figurează ca exportator firma X iar la beneficiar este înscrisă firma X -Rusia, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** este înscrisă ca firma producătoare a bunurilor exportate, motiv pentru care se procedează la reconsiderarea operațiunii ca o livrare locală, taxabilă în România, conform regulilor generale prevăzute de art.268 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, procedând la colectarea TVA în valoare de SleI (S lei x 19%).

**S.C X S.R.L, jud. Vaslui** susține că, organele de inspecție fiscală, în mod eronat au interpretat că societatea nu figurează la rubrica expeditor din declarațiile vamale ca exportator, figurând expeditorul bunurilor, și-anume firma de transport, situație care reprezintă o condiție formală care nu poate aduce atingere substanței economice a tranzacției, astfel, precizând că o greșeală în declarațiile vamale poate fi corectată și nicidecum nu poate fi sancționată, în situația în care, în toate documentele (declarații vamale, notificările de export IE599, facturile, contractul și CMR -urile, se identifică atât vânzătorul, adică **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, cât și destinatarul, rezultând astfel realitatea operațiunii.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.294 alin.(1) litera a) și b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.65 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:

“ART. 294

***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 Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;***

***b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene 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 altui mijloc de transport de uz privat.[...]**

(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.”

Norme metodologice

**“ Scutiri cu drept de deducere**

**65. Scutirile cu drept de deducere prevăzute la art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de instrucțiuni aprobate de ministrul finanțelor publice. Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu implică anularea dreptului de deducere la beneficiarii operațiunilor”.**

Potrivit acestor prevederi legale, scutirea de TVA, se aplică în două cazuri, respectiv, pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său și pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său.

Iar, 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) lit.a) și b) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

La data efectuării operațiunilor de către societate (2018-2019) actul normativ care reglementează modul de justificare a scutirii de TVA cu drept de deducere prevăzute la art.294 alin.(1) litera a) și b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea **Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:**

**“ ART. 1**

**(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Codul fiscal.**

**(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în**



**situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 275 și 278 din Codul fiscal.**

**ART. 2**

**(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Uniunii Europene în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, furnizorul poate face transportul bunurilor în afara Uniunii Europene cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului, cum ar fi, de exemplu, un transportator sau o casă de expediții.**

**(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 294 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. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;**

**b) unul dintre următoarele documente:**

**1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau**

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

**ART. 3**

**(1) Potrivit prevederilor art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene 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 Uniunii Europene 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)”.**

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau, după caz, de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul acestora, și numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului sau, după caz, a cumpărătorului sau o

altă persoană în contul acestora. Exportatorul, respectiv furnizorul, justifică scutirea de TVA cu documentele legale citate mai sus.

Din analiza documentelor existente în copie la dosar, se rețin următoarele aspecte:

- în perioada 30.07.2018 -14.02.2019 **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a livrat marfă în valoare de S euro, respectiv S lei către X (conform facturilor fiscale și invoice-urilor anexate la dosarul cauzei), în baza Contractului nr.HV -X din 26.07.2018.

- condiții de livrare a bunurilor ex-works - “*franco - fabrica XBârlad*”, conform specificațiilor din Anexele 2-5 - parte componentă a Contractului nr.HV -X din 26.07.2018;

- conform clauzelor contractuale, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina cumpărătorului X, fiind efectuat printr-o altă persoană în contul său, respectiv firma X;

- potrivit, contractelor de transport internațional de mărfuri (CMR-uri), locul de încărcare este poarta fabricii S.C X- X S.R.L. Bârlad, prin expeditor X, către destinatar, firma X);

- potrivit declarațiilor vamale de export (DE nr.X/19.10.2018, nr. X/10.11.2018, nr. X/24.11.2018, nr.X/ 04.12.2018, nr. X/18.02.2019) anexate în copie la dosarul cauzei, întocmite de un declarant vamal din Polonia, la exportator este înscrisă firma de transport X la beneficiar este înscrisă firma X, iar, **S.C. X S.R.L, jud.Vaslui** este înscrisă ca firmă producătoare a bunurilor exportate;

- potrivit “*Export confirmation (IE599)*” (nr. X/ 19.10.2018, nr. X/10.11.2018, nr. X/ 24.11.2018, nr. X/04.12.2018 și nr. X/ 18.02.2019), anexate în copie la dosarul cauzei, exportul este efectuat de X, X, cu destinația X, building X, room X(RU) constând în bunuri produse de X SRL, România;

- potrivit extraselor de cont Raiffeisen BNK, anexate în copie la dosarul cauzei, firma X a achitat în perioada 30.07.2018 - 14.02.2019, suma de S euro în contul **S.C. X S.R.L, jud. Vaslui**.

Din coroborarea situației de fapt constatate cu prevederile legale incidente speței, mai sus invocate, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, livrează piese schimb către firma X care nu este stabilită în România.

Se reține că, condiția de livrare a bunurilor este ex-works, transportul bunurilor fiind în sarcina cumpărătorului X, fiind efectuat de altă persoană în contul său, respectiv firma X, care transportă piesele din România în Rusia.

Se reține că formalitățile vamale de export au fost realizate în Polonia, declarația vamală de export fiind întocmită pe numele transportatorului, firmă care este menționată ca și expeditor/exportator în cadrul declarației vamale.

Întrucât exportul bunurilor în Rusia este realizat de firma X, conform prevederilor legale mai sus invocate, aceasta justifică scutirea de TVA cu documentele prevăzute de art.2 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Data:24.10.2019 10:36

valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, având și obligația înregistrării în scopuri de TVA în România conform art. 316 alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Rezultă astfel că documentele depuse de contestatară în susținerea cauzei nu sunt de natură să demonstreze că livrarea efectuată de **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** (în condiții ex-works) către firma X, reprezintă un export efectuat în afara Comunității Europene, operațiunea fiind efectuată de alte firme, obligațiile contractuale ale petentei fiind până la poarta fabricii.

Așa cum de altfel s-a reținut mai sus, la data operațiunilor în cauză, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă, precum și procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă sunt reglementate de prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ordin care prevede la art.1 alin.(10) din Anexa 1 că: „Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni.” “Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală.”

Din interpretarea acestor prevederi legale, rezultă că în situația în care persoanele impozabile nu pot justifica scutirea de TVA cu drept de deducere cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni, se aplică regimul de taxare, adică pentru operațiunile în cauză se colectează TVA, operațiune care nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală.

Mai mult prin adresa nr.X/02.10.2017, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări ficale, anexată în copie la dosarul cauzei, opinează că :” în situația în care persoanele care efectuează formalitățile de export sunt persoanele impozabile furnizoare stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în România, livrările de bunuri transportate direct din România în Turcia și, după caz, în China, de către cumpărătorii (...) care nu sunt stabiliți în România, reprezintă din punct de vedere al TVA operațiuni de export de bunuri pentru care se aplică scutirea de TVA precăzută la art.294 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, scutirea fiind justificată de exportatori (furnizorii români) cu facturile și declarațiile vamale de export.”

Astfel nu pot fi reținute susținerile petentei potrivit cărora, pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările de bunuri în afara Comunității, **trebuie să se țină cont de substanța economică reală a operațiunii**, și anume că bunurile livrate au fost expediate în afara Comunității, întrucât livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, însă aplicarea acestui regim fiscal trebuie justificată pe

baza documentelor expres prevăzute de legiuitor (facturi și declarații vamale de export).

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare începând cu data de 01.01.2016, respectiv Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Secțiunea 2.4 "*Principii generale de raportare financiară*", pct.57 alin.(2), alin.(3) și alin.(5) din, care precizează:

*"(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

**(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.** *Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacție și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.*

(...)

**(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora."**

Cu privire la invocarea principiului certitudinii impunerii, din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a constatat faptul că **S.C X S.R.L, jud.Vaslui** a mai făcut obiectul unor verificări fiscale în urma cărora s-a constatat același aspect, privind neîndeplinirea condițiilor de acordare a scutirii TVA pentru operațiuni de export efectuat în afara Comunității Europene.

În ceea ce privește invocarea nerespectării principiului neutralității se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât societatea nu poate face dovada cu documente, documente expres prevăzute de legiuitor, că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere .

Prin urmare, din analiza documentelor depuse de contestatară pentru justificarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere aplicat de societate operațiunilor în cauză, prin raportare la dispozițiile legale în materie, în vigoare la data efectuării operațiunii, se reține că **S.C X S.R.L, jud.Vaslui**, nu justifică scutirea de TVA cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare, respectiv cu declarația vamală de export certificată de biroul vamal de export, constatându-se că livrarea efectuată de S.C X S.R.L, jud. Vaslui, către

firma X este o livrare făcută în România (locală), taxabilă în România conform regulilor generale.

Se are în vedere și prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală în sensul că *”Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.5 “Aplicarea unitară a legislației**

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”*

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.**

***Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului /plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”***.

*“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

***(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)***”.

Ținând cont de prevederile legale citate, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că societatea contestatară, prin contestația formulată și prin documentele anexate nu demonstrează o altă stare de fapt față de constatările organelor de inspecție fiscală, și ținând cont de prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:*

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”, contestația urmează să fie *respinsă ca neîntemeiată* pentru suma de **S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 273 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### **DECIDE:**

***Respingerea ca neîntemeiată*** a contestației formulate de **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, împotriva Deciziei de impunere nr. F- VS X din 18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, privind suma de **S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Împotriva prezentei decizii, contestatara poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Vaslui.

DIRECTOR GENERAL,