



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.218/ 2014**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. prin reprezentant fiscal**  
**S.C. .X. S.R.L.**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din**  
**cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.907529/24.09.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. asupra contestației înregistrată sub nr.x/24.09.2013 și de Direcția generală .X. prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.x/10.10.2013, asupra contestației formulate de S.C. .X., persoană juridică străină având sediul social în .X., .X., .X., prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., cu domiciliul fiscal în localitatea .X., str. .X., nr..X., județul .X., având cod de înregistrare în scopuri de TVA în .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013 (denumită în continuare *Decizia de impunere nr..X./2013*), emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

S.C. .X. S.R.L., reprezentant fiscal al S.C. .X., figurează la poziția nr..X. din Anexa .X. - „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2013”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2012.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de

impunere nr..X./2013, contestată în termenul legal, în care, pentru aceleași obligații fiscale stabilite suplimentar pentru perioada verificată, în speță taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, au completat atât secțiunea 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*” cât și secțiunea 2.2.1. „*Rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare*”.

Sesizând eroarea materială din decizia de impunere mai sus menționată, în conformitate cu prevederile pct.3.12. Cap.IV.8 din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.364/2009, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal care a înlocuit titlul de creanță care conținea erori. Astfel, a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2013, contestată în termenul legal, în care a fost completată doar secțiunea 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*”.

Ulterior, sesizând eroarea materială din decizia de impunere astfel corectată, în conformitate cu prevederile pct.3.12. Cap.IV.8 din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.364/2009, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal care a înlocuit titlul de creanță care conținea erori, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr..X./2013 în care a fost completată doar secțiunea 2.2.1. „*Rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare*”. Prin corectarea erorii materiale, cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv cuantumul taxei pe valoarea adăugată și al majorărilor de întârziere aferente, precum și perioada verificată, nu au fost modificate.

Societatea a contestat Decizia de impunere nr..X./2013 astfel cum a fost corectată succesiv, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, prin care, urmare soluționării deconturilor cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2008, nr..X./2008 și nr..X./2008, s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și rămasă de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

S.C. .X. S.R.L., reprezentant fiscal al S.C. .X., figurează la poziția nr..X. din Anexa .X. - „Lista marilor contribuabili care vor fi

administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013.

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, stabilit în raport de data comunicării ultimului titlu de creanță contestat, respectiv 24.04.2014, potrivit confirmării de primire .X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Direcția generală .X., respectiv 13.05.2014 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.1 alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3581/2013 privind organizarea activității .X. și Anexa .X. - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014” la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 astfel cum a fost corectată succesiv de către organele de inspecție fiscală.

**I. S.C. .X. (denumită în continuare .X.) prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. (denumită în continuare .X.) solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./2013, precum și anularea Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, pentru următoarele motive:**

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că obiectul de activitate îl reprezintă „*fabricarea altor piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule*”, sens în care, activitatea desfășurată constă în vânzarea de centuri de siguranță către clienți din Uniunea Europeană sau din afara Uniunii Europene, în baza contractelor încheiate, având condiții INCOTERMS de livrare a bunurilor .X. sau .X. “destinația finală”. Urmare operațiunilor impozabile desfășurate în .X. a fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în .X. potrivit art.153 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care a desemnat pe .X. drept reprezentant fiscal pentru scopuri de TVA în .X..

Totodată, societatea precizează că fluxul operațional al tranzacțiilor efectuate este următorul:

- achiziționează materii prime de la diverși clienți din Uniunea Europeană sau din afara Uniunii Europene, care sunt aduse spre procesare în .X. ;

- ulterior materiile prime sunt procesate de .X. obținându-se produse finite (centuri de siguranță sau părți de centuri de siguranță);

- toate produsele finite obținute sunt expediate de .X. în afara României, fie în alte state membre, fie în state terțe;

- există situații speciale în care produsele finite sunt trimise mai întâi într-un centru logistic localizat în alt stat membru, fără a fi facturate la acel moment, urmând ca ele să facă obiectul unei tranzacții (livrare din perspectiva TVA) doar în momentul în care clientul final "trage" produsele din stoc în baza unei comenzi emise către .X., care emite facturi de vânzare în acest sens.

Societatea susține că este injustă și neîntemeiată constatarea echipei de inspecție fiscală, potrivit căreia o parte din livrările intracomunitare și exporturile de centuri de siguranță efectuate în perioada verificată nu pot fi încadrate drept livrări intracomunitare/exporturi de bunuri scutite de TVA, pe motiv că nu deține documente care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru sau într-un stat terț.

1. Astfel, în ceea ce privește **exporturile de bunuri**, din totalul taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar de către echipa de inspecție fiscală pentru operațiunile de export în sumă .X. lei, societatea contestă taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente, și anume:

1.1. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, colectată suplimentar pentru operațiunile declarate în baza facturilor emise de către .X. către clienți finali din afara Comunității, susținând că aceste operațiuni (menționate în Anexa 3 la contestație) nu au fost în fapt exporturi efectuate din .X. ci din .X., prin urmare, pentru aceste operațiuni, locul livrării nu este în .X., în sensul art.132 lit.a) din Codul fiscal. În acest sens societatea depune la Anexa 4 documente justificative: facturi emise de .X. către clientul final și documente de transport aerian – .X..

1.2. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, colectată suplimentar pentru operațiunile de export pentru care locul livrării bunurilor a fost .X., respectiv exporturile efectuate prin Biroul vamal .X. , în baza facturilor de manoperă întocmite de către .X. (menționate în Anexa 3 la contestație), pentru care nu s-a reușit modificarea declarațiilor vamale de export.

Invocând prevederile art.143 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Codul fiscal, precum și OMFP nr.2222/2006 și OMEF nr.2421/2007, societatea susține, în primul rând, că a prezentat echipei de inspecție fiscală documente din care să reiasă în mod clar și evident că bunurile au fost expediate în afara Comunității, și anume:

- factura de manoperă emisă de .X. în calitate de procesator către .X.;
- factura aferentă produselor finite, emisă de către .X. către clientul final;
- declarația vamală de export;
- documentele de transport aferente,

documente atașate la Anexa 5 la contestație, din analiza acestora rezultând că produsele descrise în factura de manoperă emisă de .X. în calitate de procesator către .X. și cele din factura aferentă produselor finite, emisă de către .X. către clientul final, sunt identice. Prin urmare, bunurile în cauză au fost exportate din .X., fiind transportate în afara Comunității de către .X. în calitate de procesator, astfel că beneficiază de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere.

Societatea precizează că, într-adevăr, inițial exporturile au fost declarate de către .X. și s-au efectuat în baza facturilor de manoperă emise de .X. către .X., însă a întreprins demersuri la Birourile Vamale la care bunurile au fost declarate pentru export (.X. , .X. ) pentru modificarea declarațiilor vamale de export. Totodată, societatea precizează că, deși a depus cereri în acest sens, Biroul Vamal .X. nu a modificat declarațiile vamale de export, însă, faptul că nu s-a putut realiza modificarea declarațiilor vamale de export, nu conduce la concluzia că exportul nu a avut loc sau că bunurile în cauză nu au fost exportate.

De asemenea, societatea afirmă că important și esențial este să dovedească că bunurile în sine au fost expediate în afara Comunității, exportatorul menționat pe declarația vamală de export sau faptul că acestea au fost declarate pe baza facturii de manoperă având o importanță secundară.

În al doilea rând, societatea susține că legiuitorul nu condiționează scutirea de TVA de existența pe declarația vamală de export a .X. reprezentat fiscal prin .X., în calitate de exportator, ci doar de existența unui astfel de document, din care să reiasă că bunurile respective sunt expediate în afara Comunității, or această condiție este îndeplinită.

În al treilea rând, societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont de următoarele principii:

- principiul primordialității în determinarea corectă a tratamentului fiscal aferent unei tranzacții/ operațiuni;

Societatea precizează că, așa cum a fost reținut în jurisprudența europeană, nu întotdeauna condițiile de formă pot determina un tratament corect din punct de vedere fiscal al unei tranzacții, ci substanța operațiunii împreună cu condițiile de fond sunt primordiale în determinarea corectă a tratamentului fiscal și existența unei fraude, sens în care invocă cauzele C-409/04 - Teleos și C-146/05 - Albert Collee.

Astfel, chiar dacă legiuitorul a inclus în OMFP nr.2222/2006, modificat, o serie de condiții de formă pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările de bunuri în afara Comunității, trebuie să se țină cont de substanța operațiunii, și anume dacă bunurile livrate au fost expediate în afara Comunității. Prin urmare, atâta timp cât substanța operațiunilor în cauză este îndeplinită și există dovezi suficiente care atestă faptul că bunurile care fac obiectul livrărilor în cauză au fost expediate în afara Comunității, aceste livrări de bunuri efectuate în afara Comunității trebuie să beneficieze de scutire de TVA.

- principiul neutralității TVA;

În acest sens, societatea susține că, din moment ce este incontestabil faptul că bunurile au fost expediate în afara Comunității, principiul neutralității taxei impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite. Or, organele de inspecție fiscală au înlăturat scutirea de TVA numai în baza unor vicii de ordin formal, în speță, viciile de formă fiind acelea că declarația vamală de export a fost întocmită pe numele .X. și nu pe numele persoanei care a efectuat livrarea, respectiv .X. reprezentat fiscal prin .X. și operațiunile de export au fost declarate în baza facturilor de manoperă întocmite de către .X. ca procesator către .X..

- principiul proporționalității;

În acest sens, societatea susține că asemenea cerințe de formă nu pot să atragă de la sine înlăturarea scutirii de TVA, deoarece o astfel de măsură ar aduce atingere și principiului proporționalității, așa cum este menționat în jurisprudența europeană.

Mai exact, în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 (Garage Molenheide BVBA C-286/94, Peter Schepens C-340/95, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) C-401/95 și Sanders BVBA C-47/96 vs. Statul Belgian), Curtea Europeană de Justiție (în cele ce urmează CEJ) a considerat că, deși statele membre sunt obligate să recurgă la mijloace în baza cărora să se poată asigura aplicarea dreptului intern (în speța în cauză prevenirea fraudei fiscale),

acestea trebuie să fie proporționale cu scopul urmărit, astfel încât să nu poată aduce atingere principiului neutralității TVA statuat în multiple cauze CEJ (C-174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet, C-25/07 Sosnowska, pct.14 și pct.15, C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, pct.15, concluzia din cauza CEJ Comisia împotriva Franței C-50/87 etc.) și la art.2 al Directivei Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA, obligatoriu a fi transpusă în legislația statelor membre UE.

1.3. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, colectată suplimentar pentru operațiunile de export pentru care locul livrării bunurilor a fost .X., respectiv exporturile pentru care există confirmări de primire de la clientul final (menționate în Anexa 3 la contestație), susținând că în măsura în care clientul final a confirmat primirea bunurilor, aceasta este de natură să demonstreze că, în substanță, bunurile au fost exportate din Uniunea Europeană. În acest sens societatea depune la Anexa 6 confirmarea primirii bunurilor de către clientul final, .X..

Totodată, societatea, având în vedere argumentele aduse la punctul mai sus menționat, afirmă că echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze substanța tranzacției și să constate că, în ciuda neîndeplinirii unor condiții ce țin de forma tranzacției (lipsa unui document justificativ de exemplu), exportul a avut loc, astfel că beneficiază de regimul de scutire cu drept de deducere aferent operațiunilor de export.

2. În ceea ce privește **livrările intracomunitare**, pentru care echipa de inspecție fiscală a colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (Anexa 7 la contestație), societatea contestă taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente, și anume:

2.1. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, colectată suplimentar pentru operațiunile de *livrări intracomunitare pentru care există documente de transport, în copie (vizate sau nevizate la destinație)*, invocând prevederile art.128 alin.(9), art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și art.10 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind aplicabile în cauză.

În Anexa 8 la contestație, societatea atașează copii după facturi și CMR-uri, vizate sau nevizate la destinație.

În primul rând, societatea susține că pentru livrările intracomunitare de bunuri a prezentat copii după scrisorile de trăsură de

tipul documentelor CMR, acestea fiind întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR (Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele), însă echipa de inspecție fiscală le-a considerat drept invalide pe motiv că sunt în copie sau nu sunt semnate și ștampilate de către destinatarii mărfurilor și a refuzat consemnarea acestora ca mijloace de probă în raportul de inspecție fiscală, nerespectând astfel prevederile art.65 din Codul de procedură fiscală.

În al doilea rând, societatea susține că motivația organelor de inspecție fiscală este nelegală întrucât:

a) prezentarea unui document CMR în original nu este cerută în mod expres de legislația în vigoare;

În plus, societatea precizează că în situația în care inspectorii fiscali aveau dubii în legătură cu autenticitatea documentelor CMR puteau demara inspecții fiscale încrucișate în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) nr.1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA.

b) prezentarea confirmării de către beneficiar a unui transport de bunuri livrate și consemnate pe bază de document CMR nu constituie o obligație impusă prin Convenția CMR, și anume Convenția CMR nu instituie obligația de „confirmare” a transportului mărfurilor de către destinatar prin aplicarea unei ștampile și/sau a unei semnături, acestea fiind obligatorii pentru expeditor și transportator. Mai mult, Convenția CMR nu prevede nici obligativitatea remiterii exemplarului deținut de către destinatar către expeditor cu semnătura și/sau ștampila acestuia.

În acest sens, societatea invocă prevederile art.4, art.5 pct.1, art.12 din Convenția CMR, precum și Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor.

În al treilea rând, societatea înțelege să reitereze principiile și jurisprudența CEJ.

2.2. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, colectată suplimentar pentru operațiunile de *livrări intracomunitare pentru care deține confirmări de primire de la clienții finali, prin semnarea/ ștampilarea pe factură*.

La Anexa 9, societatea depune toate documentele aferente acestor operațiuni de unde rezultă că destinatarii bunurilor (clienții societății) au confirmat prin semnătură și ștampilă faptul că bunurile au fost recepționate la o destinație din alt stat membru.



Invocând prevederile art.10 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că legiuitorul nu a avut intenția de a restrânge posibilitatea justificării condiției de transport pentru acordarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri la anumite documente-tip, cum ar fi de exemplu CMR-ul pentru bunurile transportate rutier, prin urmare, confirmările de recepție pe facturi pentru certificarea efectuării transportului mărfurilor din .X. către locațiile clienților din alte state membre sau state din afara Comunității pot constitui dovezi ale efectării transporturilor.

Totodată, societatea înțelege să reitereze principiile și jurisprudența CEJ.

2.3. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, colectată suplimentar pentru *bunurile trimise într-un stoc la dispoziția clientului în .X., la depozitul administrat de .X.*, operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare.

În Anexa 10 la contestație, societatea atașează copii după documentele aferente celor .X. livrări intracomunitare asimilate.

Societatea invocă aceleași argumente ca și cele expuse la *livrările intracomunitare* având în vedere faptul că spețele sunt similare, și anume motivul pentru care organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în quantumul mai sus menționat a fost că pentru .X. operațiuni de natura transferurilor din .X. în .X., contribuabilul a prezentat ca probă a transportului doar „CMR în copie nevizat de către destinatar”.

Referitor la **obligațiile fiscale accesorii în quantum total de .X. lei**, societatea invocă principiul „*accessorium sequitur principale*”.

Separat, în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii (Anexa 11 la contestație), calculate de societate ca fiind în quantum de .X. lei urmare constatărilor aferente transferurilor efectuate către .X. – sumă cuprinsă în quantumul total de .X. lei - , contestatara susține că este cu atât mai nelegală stabilirea acestor accesorii cu cât echipa de inspecție fiscală a fost de acord cu regimul de scutire de TVA cu drept de deducere aferent acestor operațiuni, însă doar de la data înregistrării societății în scopuri de TVA în .X. (.X./2010), ignorând posibilitatea de a considera aceste operațiuni ca fiind efectuate între codurile de TVA din .X. și din .X., ambele

perfect valide și în perioada de dinaintea înregistrării în scopuri de TVA în .X..

Totodată, invocând art.10 alin.(4) din OMFP nr.2222/2006, societatea susține că autofacturile menționate la art.155 alin.(4) din Codul fiscal puteau fi întocmite către codul de TVA din .X..

Astfel, societatea susține că, în substanță, operațiunile (transferuri sau livrări intracomunitare asimilate) beneficiază de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere nu doar de la momentul înregistrării în scopuri de TVA în .X. (adică de la data de .X./2010 când i-a fost atribuit codul .X.) ci chiar de la momentul efectuării operațiunilor (transferurilor) din .X. în .X., prin urmare impunerea acestor obligații fiscale accesorii este nelegală.

De asemenea, societatea înțelege să reitereze principiile și jurisprudența CEJ.

Mai mult, societatea, invocând prevederile OMFP nr.2230/2011, și anume alin.(5) al art.10 din OMFP nr.2222/2006, susține că echipa de inspecție fiscală avea obligația să înlăture singura critică pe care a avut-o în ceea ce privește forma autofacturilor întocmite pentru a evidenția transferurile din .X. în .X., respectiv că au conținut codul de TVA din .X..

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., ce a vizat perioada 28.06.2007-31.07.2008, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată.**

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr..X./2013 în care, pentru aceleași obligații fiscale stabilite suplimentar pentru perioada verificată, în speță taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, au completat atât secțiunea 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*” cât și secțiunea 2.2.1. „*Rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare*”.

Sesizând eroarea materială din decizia de impunere mai sus menționată, în conformitate cu prevederile pct.3.12. Cap.IV.8 din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.364/2009, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal care a înlocuit titlul

de creanță care conținea erori. Astfel, a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2013 în care a fost completată doar secțiunea 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*”.

Ulterior, sesizând eroarea materială din decizia de impunere astfel corectată, în conformitate cu prevederile pct.3.12. Cap.IV.8 din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.364/2009, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal care a înlocuit titlul de creanță care conținea erori, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr..X./2013 în care a fost completată doar secțiunea 2.2.1. „*Rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare*”. Prin corectarea erorii materiale, cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv cuantumul taxei pe valoarea adăugată și al majorărilor de întârziere aferente, precum și perioada verificată, nu au fost modificate.

Inspecția fiscală parțială a avut drept obiectiv reverificarea perioadei 28.06.2007-31.07.2008 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere considerentele Deciziei nr..X./2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X..

Urmare Deciziei nr..X./2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea stării de fapt fiscale și la analiza documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate de contribuabilul verificat în perioada supusă reverificării, constatând următoarele:

a) reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni constând în exporturi de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societatea a prezentat următoarele documente:

a.1. factura emisă către beneficiarul exportului, în care la rubrica vânzător este înscrisă S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.), iar la rubrica cumpărător sunt înscrși diverși beneficiari din .X. și .X.;

a.2. declarația vamală de export, în care la rubrica exportator în mod eronat este înscrisă S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.), față de datele de identificare corecte ale exportatorului bunurilor, respectiv S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.), iar în caseta prevăzută pentru valoarea bunurilor exportate este înscrisă în mod eronat o valoare mult mai mică, respectiv valoarea prestării de servicii facturată de S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) către persoana juridică .X. (.X.), față de valoarea corectă, și anume valoarea produselor finite înscrise în facturile emise de S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) către diverși beneficiari din afara Comunității Europene.

Organele de inspecție fiscală precizează că, urmare solicitării societății prin adresele .X./2012 și nr..X./2013, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a rectificat o parte din declarațiile vamale de export, fiind întocmite în acest sens Procesele verbale de control nr..X./2012 și nr..X./2013 (anexa nr.3).

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 2007-2008 au rămas și declarații vamale de export care nu au fost corectate de către organele de control vamal, contravaloarea produselor finite fiind facturată de S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) către S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) în cursul anului fiscal 2010, aplicând cota de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a.3. documentul de transport pe șosele (CMR), mărfurile fiind transportate pe șosele până la diverse aeroporturi din cadrul Uniunii Europene de unde au fost expediate mai departe către beneficiari din .X. și .X.. Organele de inspecție fiscală, urmare verificării și corelării documentelor de transport CMR cu operațiunile efectuate, au constatat că:

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul nu a putut prezenta documente de transport;

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în original care au viza de preluare a mărfurilor, aplicată de operatorii care au preluat marfa din mijloacele de transport auto pentru încărcarea acestora în mijloacele de transport aeriene;

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în original care nu au viza de preluare a mărfurilor, aplicată de operatorii care au preluat marfa din mijloacele de transport auto pentru încărcarea acestora în mijloacele de transport aeriene;

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, conformă cu originalul

(pe care transportatorul mărfurilor a aplicat ștampila și semnătura în original), care au viza de preluare a mărfurilor, aplicată de operatorii care au preluat marfa din mijloacele de transport auto pentru încărcarea acestora în mijloacele de transport aeriene;

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, conformă cu originalul (pe care transportatorul mărfurilor a aplicat ștampila și semnătura în original), care nu au viza de preluare a mărfurilor, aplicată de operatorii care au preluat marfa din mijloacele de transport auto pentru încărcarea acestora în mijloacele de transport aeriene;

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, care au viza de preluare a mărfurilor, aplicată de operatorii care au preluat marfa din mijloacele de transport auto pentru încărcarea acestora în mijloacele de transport aeriene;

- pentru anumite operațiuni de export, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, care nu au viza de preluare a mărfurilor, aplicată de operatorii care au preluat marfa din mijloacele de transport auto pentru încărcarea acestora în mijloacele de transport aeriene.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile de export pentru care reprezentantul fiscal nu a prezentat declarațiile vamale de export rectificate, nu a prezentat documentul de transport CMR sau nu a prezentat documentul de transport CMR reconstituit (anexa nr.4).

Organele de inspecție fiscală precizează că S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) a refacturat în data de 01.04.2010 către S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) o parte din operațiunile de export pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, contribuabilul colectând pentru aceste

operațiuni TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă .X. lei (.X. lei - .X. lei).

b) reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societatea a prezentat următoarele documente:

b.1. factura emisă către beneficiarul livrării intracomunitare, în care la rubrica vânzător este înscrisă S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.), iar la rubrica cumpărător sunt înscrși diverși beneficiari din Comunitate, adresa acestora și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de alte state membre;

b.2. documentul de transport pe șosele (CMR), mărfurile fiind transportate pe șosele până la locul de livrare convenit cu beneficiarii livrărilor intracomunitare. Organele de inspecție fiscală, urmare verificării și corelării documentelor de transport CMR cu operațiunile efectuate, au constatat că:

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul nu a putut prezenta documente de transport;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în original care au viza de preluare a mărfurilor;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în original care nu au viza de preluare a mărfurilor;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, conformă cu originalul (pe care transportatorul mărfurilor a aplicat ștampila și semnătura în original), care au viza de preluare a mărfurilor;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, conformă cu originalul (pe care transportatorul mărfurilor a aplicat ștampila și semnătura în original), care nu au viza de preluare a mărfurilor;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, care au viza de preluare a mărfurilor;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, care nu au viza de preluare a mărfurilor.

Având în vederele cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile de livrări intracomunitare de bunuri pentru care reprezentantul fiscal nu a prezentat documentul de transport CMR sau nu a prezentat documentul de transport CMR reconstituit (anexa nr.5).

c) reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. a transferat regulat către un depozit din .X. diverse produse finite în vederea livrării acestora către Grupul .X., operațiuni pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societatea a prezentat următoarele documente:

c.1. autofacturile, care au fost emise cu data efectuării operațiunilor (2007-2008), având înscrise la rubrica vânzător: .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (.X.), iar la rubrica cumpărător : .X. (.X.), cod de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în cursul anului 2010 de autoritățile fiscale spaniole ;

c.2. documentul de transport pe șosele (CMR), mărfurile fiind transportate pe șosele până la depozitul din .X.. Organele de inspecție fiscală, urmare verificării și corelării documentelor de transport CMR cu operațiunile efectuate, au constatat că:

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul nu a putut prezenta documente de transport;
- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în original care au viza de preluare a mărfurilor;

- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în original care nu au viza de preluare a mărfurilor;
- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, conformă cu originalul (pe care transportatorul mărfurilor a aplicat ștampila și semnătura în original), care au viza de preluare a mărfurilor;
- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, conformă cu originalul (pe care transportatorul mărfurilor a aplicat ștampila și semnătura în original), care nu au viza de preluare a mărfurilor;
- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, care au viza de preluare a mărfurilor;
- pentru anumite operațiuni de livrări intracomunitare asimilate, contribuabilul a prezentat documente de transport CMR în copie, care nu au viza de preluare a mărfurilor.

Totodată, urmare analizării acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- inițial produsele finite erau transportate de la sediul reprezentantului fiscal din .X. către depozitul din .X. și facturile de livrări intracomunitare erau emise de către .X. (.X.) către Grupul .X. din .X. și .X. ;
- în fapt, aceste facturi reprezintă contravaloarea produselor finite vândute de persoana juridică britanică către Grupul .X., produse finite existente în .X. într-un depozit în care este constituit un stoc la dispoziția clientului menționat mai sus ;
- reprezentantul fiscal a procedat la corectarea acestor operațiuni în cursul anului fiscal 2010, în sensul că s-a înregistrat în scopuri de TVA în .X., a emis autofacturile pentru aceste livrări din .X. către depozitul din .X. și a emis facturi către Grupul .X. în care a aplicat cota de TVA din .X., a depus declarații la organele fiscale spaniole în care au fost evidențiate achizițiile intracomunitare efectuate din .X. ;
- autofacturile au fost întocmite cu data livrării produselor finite (2007-2008) înscriind codul de TVA atribuit de autoritățile fiscale din .X. în cursul anului 2010 ;
- .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA în .X. în data de .X./2010, obținând codul de TVA .X. .

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.128 alin.(10), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2), art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(4) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de la data efectuării operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010 (anexa nr.7).

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR sau documentul de transport CMR reconstituit pentru un număr de .X. autofacturi (nr..X./2007 și nr..X./2007) au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei (.X. lei + X lei).

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada verificată 28.06.2007-31.07.2008, în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei (anexa nr.8).

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

**A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei , cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt,** urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei , aferentă facturilor nr..X./ 2008 și nr..X./ 2008, de la data efectuării operațiunilor de export până la data de 01.04.2010, când S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) a procedat la refacturarea acestor operațiuni către S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.). Întrucât societatea, pentru operațiunile refacturate, a colectat taxa pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei, a rezultat o diferență de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei -.X. lei).

Totodată, pentru operațiunile de export, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./2008.

Societatea a înțeles să conteste Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, prin care s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără însă a motiva contestația în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei), respectiv fără să prezinte argumente de fapt și de drept cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

**În drept**, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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 pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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

Se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei , stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru operațiunile constând în exporturi de bunuri, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și

nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

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

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

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

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula*

*contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013, prin care s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei , nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât „*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*”, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 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 S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei .

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat pentru operațiunile declarate în baza facturilor emise de S.C. .X. către clienți finali din afara Comunității, în condițiile în care, din documentele anexate în cauză, pentru aceste operațiuni locul de livrare al bunurilor nu este în .X..**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni constând în exporturi de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru operațiunile de export detaliate în Anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, respectiv operațiunile declarate în baza facturilor nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2007 și nr..X./2008, contribuabilul nu a prezentat documentele justificative pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată, fapt pentru care, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține că operațiunile au fost declarate în baza facturilor emise de .X. către clienți finali din afara Comunității și că aceste operațiuni nu au fost în fapt exporturi efectuate din .X. ci din .X., prin urmare locul livrării nu este în .X., în sensul art.132 lit.a) din Codul fiscal. În acest sens societatea depune la Anexa 4 documente justificative: facturi emise de .X. către clientul final și documente de transport aerian – .X..

**În drept**, operațiunile impozabile sunt reglementate la art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1), în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, stipulează:

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

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

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

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

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

iar potrivit alin.(9) al aceluiași articol, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

**“(9) Operațiunile impozabile pot fi:**

**a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”**

Totodată, potrivit art.132 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt operațiuni impozabile în .X. operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri/prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor/prestare a serviciilor este considerat a fi în .X. potrivit art.132 și art.133 din Codul fiscal, sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2). De asemenea, în conformitate cu prevederile stipulate la art.132 din Codul fiscal, locul livrării de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.

Condițiile enumerativ stipulate la art.126 din legea fiscală, mai sus citat, sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții

determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario*, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată o operațiune nu este impozabilă în .X., respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, operațiunea nu este taxabilă, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus invocate raportate la constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală și în anexa nr.4 la raport *Situația privind exporturile efectuate în perioada 28.06.2007-31.07.2008 pentru care reprezentantul fiscal nu a prezentat documentele justificative pentru scutirea de TVA*, precum și la susținerile contestatarei, prezentate în situația de fapt, se reține că în condițiile în care, pentru operațiunile în cauză, locul de livrare a bunurilor - locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul - nu este în .X., atunci operațiunile nu sunt impozabile în .X. și, pe cale de consecință, nici taxabile, întrucât condiția cumulativă prevăzută la art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal nu este îndeplinită.

Se reține că societatea, în suținerea celor afirmate, a depus în Anexa 4 la contestație copii ale facturilor emise pentru operațiunile impuse de către organele de inspecție fiscală, facturi prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală și detaliate în situația de fapt, precum și documente de transport aerian aferente, și anume:

- factura (.X.) nr..X. din data de .X./2007 **emisă de .X. (.X.)**, .X., .X., .X., .X., .X., .X., și în care sunt înscrise următoarele informații: la rubrica cumpărător (*Buyer*): .X., .X., .X., .X., .X., .X.; la rubrica **destinatar (Consignee): .X. (.X.), .X., .X., .X., .X.**; la rubrica condiții de livrare (*Terms of Delivery*): .X.; la rubrica țara de origine a bunurilor (*Country of Origin of Goods*): .X.; la rubrica **țara de destinație (Country of Destinations): .X.**; la rubrica **data exportului (Date of Exportation): .X./2007**; la rubrica **valoare totală (Total Invoice Value): .X.**; la rubrica **număr total colete (Total Number of Packages):.X.**; la rubrica **greutate totală (Total Weight): .X. Kg**;

- document de transport aerian (.X.) în care sunt înscrise următoarele informații: număr urmărire (*Tracking Number*): .X.; data (*Date*): .X./2007; nume expeditor (*Sender's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X.; nume destinatar (*Recipient's Name*) companie (*Company*): .X. (.X.),

.X., .X., .X., .X.; total colete (*Total Packages*): .X.; greutate totală (*Total Weight*): .X. Kg; total valoare în vamă (*Total Value of Customs*): .X.;

- factura (.X.) nr. .X. din data de .X./2007 emisă de .X. (.X.), .X., .X., .X., .X., .X., și în care sunt înscrise următoarele informații: la rubrica cumpărător (*Buyer*): .X., .X., .X., .X., .X., .X.; la rubrica **destinatar** (**Consignee**): **.X. (.X.), .X., .X., .X., .X.**; la rubrica condiții de livrare (*Terms of Delivery*): .X.; la rubrica țara de origine a bunurilor (*Country of Origin of Goods*): .X.; la rubrica **țara de destinație** (**Country of Destinations**): .X.; la rubrica **data exportului** (**Date of Exportation**): **.X./2007**; la rubrica valoare totală (*Total Invoice Value*): 420 UK Pounds; la rubrica număr total colete (*Total Number of Packages*):.X.; la rubrica greutate totală (*Total Weight*): .X. Kg;

- document de transport aerian (.X.) în care sunt înscrise următoarele informații: număr urmărire (*Tracking Number*): .X.; data (*Date*): .X./2007; nume expeditor (*Sender's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X.; nume destinatar (Recipient's Name) companie (*Company*): .X. (.X.), .X., .X., .X., .X.; total colete (Total Packages): .X.; greutate totală (Total Weight): .X. Kg; total valoare în vamă (Total Value of Customs): .X.;

- factura (.X.) nr. .X. din data de .X./2007 emisă de .X. (.X.), .X., .X., .X., .X., .X., și în care sunt înscrise următoarele informații: la rubrica cumpărător (*Buyer*): .X., .X., .X., .X., .X., .X.; la rubrica **destinatar** (**Consignee**): **.X. (.X.), .X., .X., .X., .X.**; la rubrica condiții de livrare (*Terms of Delivery*): .X.; la rubrica țara de origine a bunurilor (*Country of Origin of Goods*): .X.; la rubrica **țara de destinație** (**Country of Destinations**): .X.; la rubrica **data exportului** (**Date of Exportation**): **.X./2007**; la rubrica valoare totală (*Total Invoice Value*): .X.; la rubrica număr total colete (*Total Number of Packages*):.X.; la rubrica greutate totală (*Total Weight*): .X.Kg;

- document de transport aerian (.X.) în care sunt înscrise următoarele informații: număr urmărire (*Tracking Number*): .X.; data (*Date*): .X./2007; nume expeditor (*Sender's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X.; nume destinatar (Recipient's Name) companie (*Company*): .X. (.X.), .X., .X., .X., .X.; total colete (Total Packages): .X.; greutate totală (Total Weight): .X.Kg; total valoare în vamă (Total Value of Customs): .X.;

- factura (.X.) nr..X. din data de .X./2007 emisă de .X. (.X.), .X., .X., .X., .X., .X., și în care sunt înscrise următoarele informații: la rubrica cumpărător (*Buyer*): .X., .X., .X., .X., .X., .X.; la rubrica **destinatar** (**Consignee**): **.X. (.X.), .X., .X., .X., .X.**; la rubrica condiții de livrare (*Terms of Delivery*): .X.; la rubrica țara de origine a bunurilor (*Country of Origin of Goods*): .X.; la rubrica **țara de destinație** (**Country of Destinations**): .X.; la rubrica **data exportului** (**Date of Exportation**): **.X./2007**; la rubrica valoare totală (*Total Invoice Value*): .X.; la rubrica număr total colete (*Total Number of Packages*):.X.; la rubrica greutate totală (*Total Weight*): .X.Kg;



- document de transport aerian (.X.) în care sunt înscrise următoarele informații: număr urmărire (*Tracking Number*): .X.; data (Date): .X./2007; nume expeditor (*Sender's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X.; nume destinatar (*Recipient's Name*) companie (*Company*): .X. (.X.), .X., .X., .X.; total colete (Total Packages): .X.; greutate totală (Total Weight): .X.Kg; total valoare în vamă (Total Value of Customs): .X.;

- factura (.X.) nr..X. din data de .X./2007 **emisă de .X. (.X.)**, .X., .X., .X., .X., .X., și în care sunt înscrise următoarele informații: la rubrica cumpărător (*Buyer*): .X., .X., .X., .X., .X., .X.; la rubrica **destinatar (Consignee): .X. (.X.), .X., .X., .X., .X.**; la rubrica condiții de livrare (*Terms of Delivery*): .X.; la rubrica țara de origine a bunurilor (*Country of Origin of Goods*): .X.; la rubrica **țara de destinație (Country of Destinations): .X.**; la rubrica **data exportului (Date of Exportation): .X./2007**; la rubrica valoare totală (Total Invoice Value): .X.; la rubrica număr total colete (Total Number of Packages): .X.; la rubrica greutate totală (Total Weight): .X.Kg;

- document de transport aerian (.X.) în care sunt înscrise următoarele informații: număr urmărire (*Tracking Number*): .X.; data (Date): .X./2007; nume expeditor (*Sender's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X.; nume destinatar (*Recipient's Name*) companie (*Company*): .X. (.X.), .X., .X., .X.; total colete (Total Packages): .X.; greutate totală (Total Weight): .X.Kg; total valoare în vamă (Total Value of Customs): .X.;

- factura (.X.) nr..X. din data de .X./2008 **emisă de .X. (.X.)**, .X., .X., .X., .X., .X., și în care sunt înscrise următoarele informații: la rubrica cumpărător (*Buyer*): .X., .X., .X., .X., .X., .X.; la rubrica **destinatar (Consignee): .X., .X., .X., .X., .X.**; la rubrica condiții de livrare (*Terms of Delivery*): .X.; la rubrica țara de origine a bunurilor (*Country of Origin of Goods*): .X.; la rubrica **țara de destinație (Country of Destinations): .X.**; la rubrica valoare totală (Total Invoice Value): .X.; la rubrica greutate totală (Total Weight): .X.;

- document de transport aerian (.X.) în care sunt înscrise următoarele informații: număr urmărire (*Tracking Number*): .X.; data (Date): .X./2008; nume expeditor (*Sender's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X.; nume destinatar (*Recipient's Name*) companie (*Company*): .X., .X., .X., .X., .X.; total colete (Total Packages): 1; greutate totală (Total Weight): .X.; total valoare în vamă (Total Value of Customs): .X.

Așadar, din analiza acestor documente, rezultă că facturile în cauză au fost emise de .X., pe codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de .X. (.X.), iar **bunurile înscrise în facturi au fost expediate de această societate din .X. și nu din .X.**

Prin urmare, având în vedere că locul de livrare a bunurilor, respectiv locul de unde au fost expediate bunurile, nu este în .X., se reține

că operațiunile în speță nu sunt impozabile în .X., întrucât condiția cumulativă prevăzută la art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal nu este îndeplinită, și pe cale de consecință nu sunt nici taxabile, astfel că impunerea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală pentru operațiunile de export declarate în baza facturilor nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2007 și nr..X./2008, pe considerentul că societatea nu a prezentat documentele justificative pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, nu este legală.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale aplicabile speței, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite în parte contestația formulată de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, precum și pentru **accesorii aferente în sumă de .X. lei**, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

**C. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de .X. (.X.) exporturi, în condițiile în care societatea nu a justificat scutirea de taxă cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni constând în exporturi de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor în conformitate cu dispozițiile prevăzute la 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- pentru operațiunea de export efectuată în baza facturii din data de .X./ 2008, societatea a prezentat declarația vamală de export în

care la rubrica exportator în mod eronat este înscrisă S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.), față de datele de identificare corecte ale exportatorului bunurilor, respectiv S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.), iar în caseta prevăzută pentru valoarea bunurilor exportate este înscrisă în mod eronat o valoare mult mai mică, respectiv valoarea prestării de servicii facturată de S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) către persoana juridică .X. (.X.), față de valoarea corectă, și anume valoarea produselor finite înscrise în facturile emise de S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (C.U.I. .X.) către beneficiarul din afara Comunității Europene;

- pentru un număr de .X. operațiuni de export efectuate în perioada noiembrie 2007-mai 2008 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), societatea nu a prezentat documentele de transport rutier (CMR), mărfurile fiind transportate pe șosele până la diverse aeroporturi din cadrul Uniunii Europene de unde au fost expediate mai departe către beneficiari din .X. și .X..

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, la art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate scutirile pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) și lit.b) al acestui articol, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**„(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 .X. 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, operațiunile de export, respectiv livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor/cumpărătorul care nu este stabilit în .X. sau de altă persoană în contul lor, sunt „*operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.*”, potrivit prevederilor art.126 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007.

Pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) din Codul fiscal, legiuitorul, prin introducerea alin.(3) în cadrul aceluiași articol, face trimitere la ordinul al ministrului finanțelor publice care stabilește documentele necesare justificării acestei scutiri de taxă și după caz, a procedurii și a condițiilor care trebuie îndeplinite. Astfel, potrivit alin.(3):

*“(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.**”*

La data efectuării operațiunilor de către societate, actul normativ care reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal este Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.2 alin.(1) și alin.(2) din Anexa 1 – Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul**

**furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator ori la o casă de expediție.**

**(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de 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:**

**b1) 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**

**b2) 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**

**b3) confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;**

**c) documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”**

iar 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 taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în .X. 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 Comunitate 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).”**

Totodată, potrivit art.1 alin.(3) lit.d) și lit.f) din Anexa 1 – Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

***“d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) sau alin. (2) din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;***

***f) în scopul aplicării prezentelor instrucțiuni, livrările de bunuri care sunt transportate în afara Comunității, chiar și cele prevăzute la lit. e), sunt numite exporturi, iar furnizorul menționat la lit. d) este denumit exportator.”***

Potrivit acestor prevederi legale, livrările de bunuri care sunt transportate în afara teritoriului comunitar sunt denumite exporturi, iar furnizorul, care este producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului, este denumit exportator. Totodată, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau, după caz, de către cumpărătorul care nu este stabilit în .X. 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 taxă pe valoarea adăugată cu documentele legale citate mai sus.

Coroborând și sintetizând prevederile legale mai sus citate și explicitate, se reține că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, iar justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor, și care este fie producătorul bunurilor, fie proprietarul bunurilor, fie comisionarul care acționează în nume propriu dar în contul comitentului și care, pentru operațiunile de export, este denumit exportator.

Totodată, se reține că exportatorul sau, după caz, furnizorul (în funcție de condițiile de livrare, respectiv în sarcina cărei persoane - furnizor sau cumpărător ori o altă persoană în contul acestora - cade transportul) pentru a putea aplica scutirea de taxă pe valoarea adăugată trebuie să o justifice cu următoarele documente:

- factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;
- declarația vamală de export sau documentul de însoțire la export (EAD), care să fie certificate 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;

- documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, prezentate detaliat în situația de fapt, societatea susține că, în ceea ce privește exportul efectuat prin Biroul Vamal .X. , în baza facturii de manoperă întocmită de către S.C. .X. S.R.L., pentru care nu s-a reușit modificarea declarației vamale de export, beneficiază de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere întrucât bunurile au fost exportate din .X., fiind transportate în afara Comunității de către S.C. .X. S.R.L., în calitate de procesator, și că a prezentat echipei de inspecție fiscală documente din care să reiasă în mod clar și evident că bunurile au fost expediate în afara Comunității, documente pe care înțelege să le depună în copie și în susținerea contestației la Anexa 5, și anume: factura de manoperă în baza căreia s-a realizat exportul, factura de produse finite, declarația vamală de export și documentul de transport.

Astfel, se rețin următoarele documente depuse de contestatară, aferente exportului efectuat prin Biroul Vamal .X.:

- declarația vamală de export nr..X. din data de .X./2008, în care:

- la rubrica 2 - *Expeditor/Exportator* este înscris: .X. S.R.L. (.X.), .X. nr..X., .X., .X.;

- la rubrica 8 - *Destinatar* este înscris: .X., .X., .X., .X., .X., .X.;

- la rubrica 20 – *Condiții de livrare* este înscris: .X.;

- la rubrica 22 – *Moneda și valoarea total factură* este înscris: .X. EUR;

- la rubrica 31 – *Colete și descrierea mărfurilor* este înscris: .X. buc. *Părți centuri de siguranță*;

- factura (*Labor Invoice*) nr..X. din data de .X./ 2008, emisă de: .X. S.R.L. (VAT number: .X.), str. .X. nr..X., .X., .X. jud..X., .X., către (*Invoice To*): .X. (VAT Tax: .X.), .X., .X., .X., .X. .X., și destinatar (*Delivery Adress*): .X., .X., .X., .X., .X., .X., pentru cantitatea de .X. buc.. *Părți centuri de siguranță*, la valoarea de .X. EUR, condiție de livrare (*Delivery Terms*): .X.;

- factura (*UK SO Invoice*) nr..X. din data de .X./ 2008, emisă de: .X. (.X.), .X., .X., .X., .X., .X., .X., către (*Bill To*): .X. , .X. , .X. , .X. , CP

.X. , .X. , .X. , .X., destinatar (*Ship To*): .X., .X., .X., .X., .X., .X., pentru cantitatea de .X. buc., la valoarea de .X. EUR, condiție de livrare: .X. ; factura este ștampilată și de .X. (.X.);

- scrisoare de transport internațional CMR, în care:  
- la rubrica 1 - *Expeditor* este înscris: S.C. .X. S.R.L., Punct lucru: .X. - Jud..X. nr..X. , RO .X.;  
- la rubrica 2 - *Destinatar* este înscris: .X., .X., .X., .X., .X., .X.;  
- la rubrica 5 - *Documente anexate* este înscris: .X. INV .X. (INV .X.);  
- la rubricile 6-9, referitoare la numărul de colete, modul de ambalare, natura mărfii etc., este înscris: *10 Col - .X. buc.. Părți centuri de siguranță.*

Se reține că, potrivit dispozițiilor legale citate în cauză, justificarea scutirii de taxă pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor, denumit pentru operațiunile de export exportator, și care este fie producătorul bunurilor, fie proprietarul bunurilor, fie comisionarul care acționează în nume propriu dar în contul comitentului, or, din analiza documentelor depuse pentru acest capăt de cerere, respectiv din modul cum acestea au fost întocmite/emise, nu rezultă că S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., având cod de înregistrare în scopuri de TVA în .X., are calitatea de furnizor în sensul acestor prevederi legale, în fapt, contribuabilul verificat nefiind menționat/înscris în niciunul din aceste documente - excepție făcând factura nr..X. / .X./ 2008 emisă de .X. (.X.), care poartă și ștampila .X. (.X.).

Totodată, din analiza documentelor, se reține că între factura emisă de S.C. .X. S.R.L. (.X.), factură în baza căreia a fost întocmită declarația vamală de export și factura emisă de .X. (.X.) către clientul final există diferențe valorice, în sensul că valoarea bunurilor declarate la export de către de S.C. .X. S.R.L. (.X.) este mai mică decât cea facturată de .X. (.X.) către clientul final.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că documentele emise pentru livrarea de bunuri în cauză, respectiv pentru operațiunea de export înregistrată și declarată de S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (.X.), au fost întocmite eronat, situație în care, societatea, în calitate de proprietar al bunurilor livrate la export, avea posibilitatea corectării acestora, astfel încât acestea să reflecte conținutul economic corect al operațiunii.



Se reține că societatea, prin contestația formulată, precizează că a întreprins demersuri la birourile vamale la care bunurile au fost declarate pentru export pentru modificarea declarațiilor vamale de export întrucât, inițial, exporturile au fost declarate de către S.C. .X. S.R.L. și s-au efectuat în baza facturilor de manoperă emise de S.C. .X. S.R.L. către .X., ceea ce reprezintă, în fapt, o recunoaștere a celor constatate, expuse mai sus.

Totodată, se reține că societatea precizează că a întreprins demersuri pentru pentru modificarea declarațiilor vamale de export la mai multe birouri vamale, însă la Biroul Vamal .X. nu a reușit modificarea acestora, deși au fost depuse cereri în acest sens, fără însă să înțeleagă să precizeze și motivele pentru care nu a fost modificată declarația în cauză și/sau să depună înscrisuri în acest sens.

În ceea ce privește afirmația contestatarii potrivit căreia legiuitorul nu condiționează scutirea de TVA de existența pe declarația vamală de export a S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., în calitate de exportator, ci doar de existența unui astfel de document, din care să reiasă că bunurile respective sunt expediate în afara Comunității, se reține că într-adevăr, legiuitorul prevede la art.2 alin.(2) lit.b) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca și document justificativ pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) și lit.b) 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”*, fără nicio mențiune referitoare la exportator, însă același act normativ prevede că scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru exporturi - livrări de bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar - se justifică de către exportator, care este furnizorul ce realizează livrarea de bunuri, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Or, așa cum s-a reținut mai sus, din analiza documentelor emise pentru operațiunea în cauză, nu rezultă că S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., având cod de înregistrare în scopuri de TVA în .X., are calitatea de furnizor, respectiv exportator, în sensul acestor prevederi legale.

Mai mult, se reține că, pe lângă declarația vamală de export, actul normativ mai sus menționat prevede justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată și cu *factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal*, or, așa cum s-a reținut mai

sus, factura în baza căreia S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (.X.) a înregistrat și declarat operațiunea de export este emisă de .X. (.X.), purtând și ștampila .X. (.X.), iar valoarea facturată este diferită de cea din declarația vamală de export, respectiv este mult mai mari decât cea declarată la export. Totodată, factura în baza căreia a fost întocmită declarația vamală de export a fost emisă de S.C. .X. S.R.L. (.X.) către .X. (.X.), și nu către S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (.X.).

Totodată, în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora pentru un număr de 5 (cinci) operațiuni de export efectuate în perioada noiembrie 2007-mai 2008 reprezentantul fiscal nu a prezentat documentele de transport rutier (CMR), se reține că societatea precizează că pentru aceste exporturi există confirmări de primire de la clientul final, sens în care anexează în copie (Anexa 6) adresa din data de .X./2013 emisă de .X. , susținând că în măsura în care clientul final a confirmat primirea bunurilor, aceasta este de natură să demonstreze că, în substanță, bunurile au fost exportate din Uniunea Europeană.

Se reține că, potrivit dispozițiilor legale citate în cauză, unul din documentele expres stipulate de legiuitor pentru justificarea scutirii de taxă pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității este documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc teritoriul comunitar, în speță scrisoare de transport internațional CMR, document pe care societatea nu a înțeles să îl prezinte nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare.

Totodată, se reține că, potrivit prevederilor art.2 alin.(2) lit.c) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „*scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de exportator cu [...] documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea **și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.***”

Prin urmare, faptul că societatea a depus în susținerea acestui capăt de cerere o adresă de confirmare a primirii exporturilor emisă de .X. , poate constitui o probă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul comunitar, dar nu este de natură să înlocuiască documentul de transport, care reprezintă unul din documentele obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de export.

Referitor la susținerea contestatarei, potrivit căreia chiar dacă legiuitorul a inclus în OMFP nr.2222/2006, modificat, o serie de condiții de formă pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările de bunuri în afara Comunității, trebuie să se țină cont de substanța operațiunii, și anume dacă bunurile livrate au fost expediate în afara Comunității, se reține că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, însă aplicarea acestui regim fiscal trebuie justificată pe baza documentelor expres prevăzute de legiuitor.

Așa cum s-a reținut mai sus, documentele necesare pentru justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni, precum și procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă, au fost reglementate, la data operațiunilor în cauză, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în situațiile în care persoana impozabilă nu poate justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de ordinul mai sus invocat, se aplică regimul de taxare, adică pentru operațiunile în cauză se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Relevantă în acest sens este prevederea stipulată la art.1 alin.(9) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2010, potrivit căreia „**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.**”

Prin urmare, din analiza documentelor depuse de contestatară pentru justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată 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. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., având cod de înregistrare în scopuri de TVA în .X., nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă celor .X. (.X.) exporturi efectuate în perioada noiembrie 2007-iulie 2008, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**D. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de .X. livrării intracomunitare de bunuri, pe motiv că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR, în condițiile în care din documentele anexate la dosar rezultă o altă situație de fapt.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.10 alin.(1) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv din verificarea și corelarea documentelor de transport CMR cu operațiunile efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iunie 2007-iulie 2008, pentru o parte din operațiunile de livrări intracomunitare contribuabilul nu a putut prezenta documente de transport ori a prezentat documente de transport CMR în original care au sau nu viza de preluare a mărfurilor, a prezentat documente de transport CMR în copie conformă cu originalul care au sau nu viza de preluare a mărfurilor, a prezentat documente de transport CMR în copie care au sau nu viza de preluare a mărfurilor.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile de livrări intracomunitare de bunuri pentru care reprezentantul fiscal nu a prezentat documentul de transport CMR sau nu a prezentat documentul de transport CMR reconstituit (anexa nr.5).

Față de cele consemnate și constatate de către organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, societatea precizează că a prezentat copii după scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR, acestea fiind întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR (Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele), însă echipa de inspecție fiscală le-a considerat drept invalide pe motiv că sunt în copie sau nu sunt semnate și ștampilate de către destinatarul lor și a refuzat consemnarea acestora ca mijloace de probă în raportul de inspecție fiscală.

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

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

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:**

**„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,[...]”**,

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă până la data de 15 octombrie 2007:

**„(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 .X. în alt stat membru, și după caz,**

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

Începând cu .X./2007, respectiv .X./2008 prevederile art.10 alin.(1) din ordinul mai sus menționat, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2007-15.10.2007, citate mai sus.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică

cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

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

Totodată, având în vedere obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, învederăm prevederile art.1 alin.(2) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2007, potrivit căroră:

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.”*

Potrivit acestor prevederi legale se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri - cauza în speță - se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totodată, în cadrul aceluiași alineat, legiuitorul prevede în mod expres, pentru operațiunile care prin

natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Prin urmare, având în vedere aceste prevederi legale, se reține că intenția legiuitorului este de a acorda operatorilor economici posibilitatea de a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu dovada efectuării transportului și ulterior momentului la care intervine faptul generator, respectiv s-a dorit ca operatorii economici să dispună de un termen rezonabil de la data la care are loc livrarea (dată la care se consideră că intervine faptul generator) în care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată aplicată.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de .X. livrări intracomunitare (detaliate în anexa nr.5 la raport), motivat de faptul că reprezentantul fiscal nu a prezentat documentul de transport CMR sau nu a prezentat documentul de transport CMR reconstituit.

Totodată, se reține că la anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală este prezentată *Situația privind livrările intracomunitare efectuate în perioada 28.06.2007-31.07.2008 pentru care reprezentantul fiscal nu a prezentat documentele pentru scutirea de TVA.*

Se reține că societatea, față de cele consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, precizează că a prezentat copii după scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR, acestea fiind întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR, însă echipa de inspecție fiscală le-a considerat drept invalide pe motiv că sunt în copie sau nu sunt semnate și ștampilate de către destinatarul lor și a refuzat consemnarea acestora ca mijloace de probă în raportul de inspecție. În acest sens, la Anexa 8 la contestație, societatea depune copii ale facturilor și documentelor CMR aferente acestor livrări.

Astfel, având în vedere afirmația contestatarii, se reține că la rubrica „*Justificare transport*” din anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, pentru un număr de ,X, de facturi aferente livrărilor intracomunitare în cauză este menționat *copie CMR fără viză*, iar pentru un număr de ,X, facturi (nr.,X./2007 și nr.,X./2008) este menționat *fără documente*, respectiv *fără CMR*.



Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că în cauză se relevă o altă situație de fapt decât cea consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv că societatea a prezentat documente care atestă efectuarea transportului, însă acestea sunt în copie și fără viza destinatarului.

De asemenea, se reține că societatea, invocând prevederile stipulate în Convenția CMR, precum și Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, susține că prezentarea confirmării de către beneficiar a unui transport de bunuri livrate și consemnate pe bază de document CMR nu constituie o obligație impusă prin Convenția CMR, și anume Convenția CMR nu instituie obligația de „confirmare” a transportului mărfurilor de către destinatar prin aplicarea unei ștampile și/sau a unei semnături, acestea fiind obligatorii pentru expeditor și transportator și, mai mult, Convenția CMR nu prevede nici obligativitatea remiterii exemplarului deținut de către destinatar către expeditor cu semnătura și/sau ștampila acestuia.

Având în vedere susținerile societății contestate și documentele anexate în speță de către aceasta, respectiv scrisori de trăsură CMR, faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul contestației rezultă o serie de aspecte contradictorii în ceea ce privește, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală iar, pe de altă parte, mențiunile înscrise în Anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, învedereăm prevederile art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căror:

*„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”*

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

*„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de*

*trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”,*

acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

În sprijinul celor de mai sus, pledează și prevederile art. 30 din Decret din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în scrisoarea de trăsură CMR.

Așadar, Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), nu prevede obligația destinatarului de a semna/ștampila exemplarul doi al documentului de transport și de a trimite o copie expeditorului și nici ca exemplarul original al expeditorului, respectiv primul exemplar, să fie transmis pentru semnare/ștampilare destinatarului bunurilor și apoi înapoiat de către acesta.

Din analiza documentelor de transport depuse în copie de contestatară, se reține că, pentru un număr de .X. operațiuni, CMR-urile sunt vizate de către destinatar, respectiv sunt semnate și ștampilate de destinatar, iar pentru un număr de .X. operațiuni, CMR-urile nu sunt semnate și ștampilate de către destinatar, însă potrivit celor precizate mai sus, ștampilarea și/sau semnarea documentului de transport de către destinatar nu este obligatorie.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, faptul că societatea a depus pentru un număr de .X. operațiuni copii ale facturilor în cauză cu documente de transport, în speță CMR-uri, vizate sau nevizate de către destinatar, precum și faptul că din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nu rezultă că aceste documente de transport au fost analizate de către organele de inspecție fiscală prin raportare la prevederile legale și în corelație cu facturile emise, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, care are obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta 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 în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

**E. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe dacă S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de .X. livrări intracomunitare de bunuri, în condițiile în care societatea nu a justificat scutirea de taxă cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.10 alin.(1) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iulie 2007-iulie 2008, pentru o parte din operațiunile de livrări intracomunitare contribuabilul nu a putut prezenta documentele de transport.

Având în vederele cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.5).

**În drept**, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate și explicitate la Cap.III lit.D din prezenta decizie.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind: factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

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

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de .X. livrări intracomunitare, detaliate în anexa nr.5 *Situația privind livrările intracomunitare efectuate în perioada 28.06.2007-31.07.2008 pentru care reprezentantul fiscal nu a prezentat documentele pentru scutirea de TVA*, motivat de faptul că reprezentantul fiscal nu a prezentat documentul de transport CMR.

Se reține că, față de cele constatate și consemnate în raportul de inspecție fiscală, societatea susține că legiuitorul nu a avut intenția de a restrânge posibilitatea justificării condiției de transport pentru acordarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri la anumite documente-tip, cum ar fi de exemplu CMR-ul pentru bunurile transportate rutier, prin urmare, confirmările de recepție pe facturi pentru certificarea efectuării transportului mărfurilor din .X. către locațiile clienților din alte state membre sau state din afara Comunității pot constitui dovezi ale efectuării transporturilor.

Totodată, se reține că societatea precizează că deține confirmări de primire de la clienții finali prin semnarea/ștampilarea pe factură, în acest sens depunând la Anexa 9, copii ale facturilor aferente operațiunilor semnate și ștampilate de către destinatarii bunurilor (clienții societății) pentru confirmarea faptului că bunurile au fost recepționate la o destinație din alt stat membru.

Astfel, având în vedere pe de o parte constatările organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte susținerile societății contestate, se reține că, potrivit dispozițiilor legale invocate în cauză, unul din documentele expres stipulate de legiuitor pentru justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri este documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru, în speță scrisoare de transport internațional CMR, document pe care societatea nu a înțeles să îl prezinte nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației.

Totodată, se reține că, potrivit prevederilor art.10 alin.(1) lit.b) și c) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,” *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:[...] **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru, și după caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.**”*

Prin urmare, faptul că societatea a depus în susținerea acestui capăt de cerere copii ale facturilor aferente livrărilor intracomunitare de bunuri, care sunt semnate și ștampilate de către destinatari pentru confirmarea recepției bunurilor, poate constitui o probă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o probă determinantă

pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, nefiind de natură să înlocuiască documentul de transport, care reprezintă unul din documentele obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni.

În subsidiar, se reține că societatea precizează că depune “în Anexa 9 [...] toate documentele aferente acestor operațiuni de natura livrărilor intracomunitare [...]”, însă din cele .X. (.X.) facturi aferente operațiunilor în cauză, înscrise în centralizatorul întocmit (Anexa 9), depune copii doar după un număr de .X. (.X.) facturi pe care beneficiarii au aplicat semnătura și ștampila, pentru restul de .X. (.X.) facturi înscrise în centralizator, respectiv facturile nr..X./2008, nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2008 și nr..X./2008, nu depune niciun înscris.

Referitor la susținerea contestatarei, potrivit căreia chiar dacă legiuitorul a inclus în OMFP nr.2222/2006, modificat, o serie de condiții de formă pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările de bunuri în cauză, trebuie să se țină cont de substanța operațiunii, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, însă aplicarea acestui regim fiscal trebuie justificată pe baza documentelor expres prevăzute de legiuitor.

Așa cum s-a reținut mai sus, documentele necesare pentru justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni, precum și procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă, au fost reglementate, la data operațiunilor în cauză, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în situațiile în care persoana impozabilă nu poate justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de ordinul mai sus invocat, se aplică regimul de taxare, adică pentru operațiunile în cauză se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Relevantă în acest sens este prevederea stipulată la art.1 alin.(9) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2010, potrivit căreia „**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.**”

Prin urmare, din analiza documentelor depuse de contestatară pentru justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată 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. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 15 (cincisprezece) operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, efectuate în perioada iulie 2007-iulie 2008, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**F. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat aferentă unui număr de .X. operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare de bunuri, pe motiv că societatea nu a prezentat documentele de transport CMR sau documentele de transport CMR reconstituite, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. a transferat regulat



către un depozit din .X. diverse produse finite în vederea livrării acestora către Grupul .X., operațiuni pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, urmare analizării acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au constatat că inițial produsele finite au fost transportate de la sediul reprezentantului fiscal din .X. către depozitul din .X., facturile de livrări intracomunitare fiind emise de către .X. (.X.) către Grupul .X. din .X. și .X.. Ulterior, în cursul anului fiscal 2010, reprezentantul fiscal a procedat la corectarea acestor operațiuni, în sensul că s-a înregistrat, în data de .X./2010, în scopuri de TVA în .X., obținând codul de TVA .X., a emis autofacturile pentru aceste livrări din .X. către depozitul din .X. și a emis facturi către Grupul .X. în care a aplicat cota de TVA din .X., a depus declarații la organele fiscale spaniole în care au fost evidențiate achizițiile intracomunitare efectuate din .X.

Din verificarea documentelor în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.10 alin.(4) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- autofacturile prezentate de contribuabil au fost emise cu data efectuării operațiunilor (2007-2008), având înscrise la rubrica vânzător: .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (.X.), iar la rubrica cumpărător : .X. (.X.), cod de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în cursul anului 2010 de autoritățile fiscale spaniole ;

- în ceea ce privește documentele de transport pe șosele (CMR), societatea nu a prezentat pentru un număr de .X. autofacturi documentul de transport CMR sau documentul de transport CMR reconstituit.

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.128 alin.(10), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2), art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(4) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei

de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de la data efectuării operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010 (anexa nr.7). Acest debit a stat la baza calculării obligațiilor fiscale accesorii de plată, fiind tratate la Cap.III, lit.G din prezenta decizie.

Totodată, având în vedere că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR sau documentul de transport CMR reconstituit pentru un număr de .X. facturi nr..X./2007 și nr..X./2007, organele de inspecție fiscală, din totalul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, mai sus menționată, au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + X lei).

Față de cele consemnate și constatate de către organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, societatea susține că a prezentat copii după scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR, acestea fiind întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR, însă echipa de inspecție fiscală le-a considerat drept invalide pe motiv că sunt în copie sau nu sunt semnate și ștampilate de către destinatarul lor și a refuzat consemnarea acestora ca mijloace de probă în raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, potrivit art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:**

***„d) livrările intracomunitare de bunuri, prevăzute la art. 128 alin. (10), care ar beneficia de scutirea prevăzută la lit. a) dacă ar fi efectuate către altă persoană impozabilă, cu excepția livrărilor intracomunitare supuse regimului special privind bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152<sup>2</sup>.”***

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

Potrivit prevederilor legale citate, transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din .X. într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor, reprezintă operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare cu plată, operațiuni care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată și care ar beneficia de scutirea prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit căreia 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,[...]”*, dacă ar fi efectuate către altă persoană impozabilă, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor. Totodată, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Astfel, potrivit art.10 alin.(4) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

***„(4) În cazul livrărilor intracomunitare asimilate de bunuri prevăzute la art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, respectiv transferurile de bunuri, scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal se justifică, cu excepțiile prevăzute la același alineat, pe baza următoarelor documente:***

***a) autofactura prevăzută la art. 155 alin. (4) din Codul fiscal, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru, al persoanei care realizează transferul din .X.;***

***b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru.”***

Conform acestor prevederi legale, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare asimilate de bunuri se justifică cu autofactura, în care se menționează codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru al persoanei care realizează transferul din .X. și cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru.

Având în vedere obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare asimilate de bunuri, învederăm prevederile art.1 alin.(2) din Anexa 1 – Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în vigoare începând cu data de .X./2007, potrivit cărora:

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totodată, în cadrul aceluiași alineat, legiuitorul prevede în mod expres, pentru operațiunile care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Prin urmare, având în vedere aceste prevederi legale, se reține că intenția legiuitorului este de a acorda operatorilor economici posibilitatea de a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu dovada efectuării transportului și ulterior momentului la care intervine faptul generator, respectiv s-a dorit ca operatorii economici să dispună de un termen rezonabil de la data la care are loc livrarea în care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată aplicată.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de .X. livrări intracomunitare asimilate de bunuri, motivat de faptul că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR sau documentul de transport CMR reconstituit.

Totodată, se reține că la anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală este prezentată *Situația privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru livrările intracomunitare asimilate efectuate în perioada 28.06.2007-31.07.2008.*

Se reține că societatea, față de cele consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, înțelege să invoce aceleași argumente ca cele aduse pentru operațiunile de livrări intracomunitare de bunuri, și anume aceasta susține că a prezentat copii după scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR, acestea fiind întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR, însă echipa de inspecție fiscală le-a considerat drept invalide pe motiv că sunt în copie sau nu sunt semnate și ștampilate de către destinatarul lor și a refuzat consemnarea acestora ca mijloace de probă în raportul de inspecție. În acest sens, la Anexa 10 la contestație, societatea depune copii ale documentelor aferente celor .X. livrări intracomunitare asimilate, respectiv facturi și documente de transport CMR, fără semnătura și ștampila destinatarului.

Astfel, având în vedere afirmația contestatarii, se reține că la rubrica „*Documente de transport*” din anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, pentru fiecare din cele .X. facturi aferente livrărilor intracomunitare asimilate în cauză este menționat „*CMR copie fără viză de destinație*”.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că în cauză se relevă o altă situație de fapt decât cea consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv că societatea a prezentat documente care atestă efectuarea transportului, însă acestea sunt în copie și fără viza destinatarului.

De asemenea, se reține că societatea, invocând prevederile stipulate în Convenția CMR, precum și Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, susține că prezentarea confirmării de către beneficiar a unui transport de bunuri livrate și consemnate pe bază de document CMR nu constituie o obligație impusă prin Convenția CMR, și anume Convenția CMR nu instituie obligația de „confirmare” a transportului mărfurilor de către destinatar prin aplicarea unei ștampile și/sau a unei semnături, acestea fiind obligatorii pentru expeditor și transportator și, mai mult, Convenția CMR nu prevede nici obligativitatea remiterii exemplarului deținut de către destinatar către expeditor cu semnătura și/sau ștampila acestuia.

Având în vedere susținerile societății contestatarii și documentele anexate în speță de către aceasta, respectiv scrisori de trăsură CMR, faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul

contestației rezultă o serie de aspecte contradictorii în ceea ce privește, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală iar, pe de altă parte, mențiunile înscrise în Anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, învedereăm prevederile art.5, art.6 pct.1, art.13 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), citate și explicitate anterior la Cap. III, lit.D.

Astfel, în temeiul prevederilor legale invocate mai sus, se reține că Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) nu prevede obligația destinatarului de a semna/ștampila exemplarul doi al documentului de transport și de a trimite o copie expeditorului și nici ca exemplarul original al expeditorului, respectiv primul exemplar, să fie transmis pentru semnare/ștampilare destinatarului bunurilor și apoi înapoiat de către acesta.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, faptul că scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente, precum și faptul că, față de documentele de transport CMR pe care societatea le-a depus în copie în susținerea acestui capăt de cerere, organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, iar din documentele anexate la dosar nu rezultă dacă acestea au analizat prin raportare la prevederile legale și în corelație cu celelalte documente aferente operațiunilor în cauză aceste documente de transport, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocate anterior la Cap. III, lit.D.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta 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 în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

La reanalizarea cauzei, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumentele contestatarii prin raportare la prevederile normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

**G. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. datorează obligațiile fiscale accesorii mai sus menționate aferente debitului de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală de la data efectuării în perioada iunie 2007 - iulie 2008 a operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate de bunuri până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentantul fiscal a desfășurat operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume S.C. .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. a transferat regulat către un depozit din .X. diverse produse finite în vederea livrării acestora către Grupul .X., operațiuni pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, urmare analizării acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au constatat că inițial produsele finite au fost transportate de la sediul reprezentantului fiscal din .X. către depozitul din .X., facturile de livrări intracomunitare fiind emise de către .X. (.X.) către Grupul .X. din .X. și .X.. Ulterior, în cursul anului fiscal 2010, reprezentantul fiscal a procedat la corectarea acestor operațiuni, în sensul că s-a înregistrat, în data de .X./2010, în scopuri de TVA în .X., obținând codul de TVA .X., a emis autofacturile pentru aceste livrări din .X. către depozitul din .X. și a emis facturi către Grupul .X. în care a aplicat cota de TVA din .X., a depus declarații la organele fiscale spaniole în care au fost evidențiate achizițiile intracomunitare efectuate din .X..

Din verificarea documentelor în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.10 alin.(4) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- autofacturile prezentate de contribuabil au fost emise cu data efectuării operațiunilor (2007-2008), având înscrise la rubrica vânzător: .X. reprezentată fiscal prin S.C. .X. S.R.L. (.X.), iar la rubrica cumpărător : .X. (.X.), cod de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în cursul anului 2010 de autoritățile fiscale spaniole ;

- în ceea ce privește documentele de transport pe șosele (CMR), societatea nu a prezentat pentru un număr de .X. autofacturi (nr..X./2007 și nr..X./2007) documentul de transport CMR sau documentul de transport CMR reconstituit.

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.128 alin.(10), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2), art.143 alin.(2) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(4) 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de la data efectuării operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate (iunie 2007-iulie 2008) până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010 (anexa nr.7).

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada mai sus menționată, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, obligații fiscale accesorii, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate anterior la Cap.III, lit.F.



Totodată, conform pct.6 alin.(13) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor în perioada iunie 2007-iulie 2008:

**“(13) În sensul art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, transferul cuprinde operațiuni care nu presupun o tranzacție, deoarece nu implică decât persoana impozabilă care realizează transportul sau expedierea de bunuri aparținând activității sale economice, dintr-un stat membru în alt stat membru, în vederea realizării de activități economice în statul membru de destinație. În categoria transferurilor se cuprind operațiuni precum: transportul/expedierea din .X. a bunurilor importate de persoana impozabilă în alt stat membru în lipsa unei tranzacții în momentul expedierii, transportul/expedierea de bunuri mobile corporale din .X. în alt stat membru în vederea constituirii unui stoc care urmează a fi vândut în respectivul stat membru, precum și alte operațiuni care inițial au constituit nontransfer, dar ulterior s-au transformat în transfer. Transferul este o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare cu plată de bunuri, fiind obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă.”**

Se rețin, de asemenea, prevederile stipulate la pct.6 alin.(16) din Normele metodologice date în aplicarea art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, astfel cum au fost explicitate începând cu data de 01.01.2010:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din .X. într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor, reprezintă operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare cu plată, pentru care este obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor

intracomunitare, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă. Totodată, potrivit prevederilor citate, aplicabile în perioada iunie 2007 - iulie 2008, transferul cuprinde operațiuni care nu presupun o tranzacție, deoarece nu implică decât persoana impozabilă care realizează transportul sau expedierea de bunuri aparținând activității sale economice, dintr-un stat membru în alt stat membru, în vederea realizării de activități economice în statul membru de destinație, iar, conform prevederilor citate, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010, în cadrul operațiunilor în cauză, în momentul expedierii bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, acestea nu fac obiectul unei livrări în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, - *este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar* -, astfel că, aceeași persoană impozabilă care declară transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor va declara și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc.

Totodată, speței îi sunt aplicabile și prevederile referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată stipulate la art.143 alin.(2) lit.d) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate de asemenea la Cap.III, lit.F.

Sintetizând prevederile legale invocate, se reține că operațiunile asimilate livrărilor intracomunitare cu plată de bunuri, ce aparțin activității economice din .X. a unei persoane impozabile, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, iar, întrucât aceste operațiuni nu presupun o tranzacție, respectiv în momentul expedierii acestor bunuri dintr-un stat membru în alt stat membru nu are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, persoană impozabilă va declara atât transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor, respectiv livrarea intracomunitară asimilată, cât și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc. Totodată, se reține că documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Astfel, potrivit art.10 alin.(4) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**„(4) În cazul livrărilor intracomunitare asimilate de bunuri prevăzute la art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, cu modificările și**

*completările ulterioare, respectiv transferurile de bunuri, scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică, cu excepțiile prevăzute la același alineat, pe baza următoarelor documente:*

*a) autofactura prevăzută la art. 155 alin. (4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru al persoanei care realizează transferul din .X.;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru.”*

Conform acestor prevederi legale, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare asimilate de bunuri, respectiv transferuri de bunuri, se justifică cu autofactura, în care se menționează codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru al persoanei care realizează transferul din .X., și cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru.

Totodată, prevederile referitoare la informațiile care trebuie să fie menționate obligatoriu în autofacturi sunt stipulate la pct.71 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit cărora, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

**“71. (1) Persoana înregistrată sau care ar fi fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în .X. conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată să emită facturi prin autofacturare, potrivit prevederilor art. 155 alin. (4) din Codul fiscal, pentru fiecare transfer pe care l-a efectuat în alt stat membru. Factura se emite numai în scopul taxei, fiind obligatorie menționarea următoarelor informații:**

*a) numărul autofacturii va fi un număr secvențial acordat în baza uneia sau mai multor serii, care identifică în mod unic o factură;*

*b) data emiterii;*

*c) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA din .X. al persoanei impozabile, la rubrica furnizor;*

*d) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA acordat de autoritățile fiscale din alt stat membru persoanei impozabile care realizează transferul, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 din Codul fiscal, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care persoana care realizează transferul nu este stabilită în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X.;*

*f) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, în definirea bunurilor în cazul transferului de mijloace de transport noi;*

*g) data la care au fost transferate bunurile;*

*h) valoarea bunurilor transferate;”*

Așadar, din coroborarea prevederilor legale aplicabile în cauză, mai sus invocate, se reține că autofactura, document expres stipulat de legiuitor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută operațiunilor asimilate livrărilor intracomunitare cu plată de bunuri, respectiv transferurilor de bunuri, trebuie să conțină obligatoriu informațiile prevăzute la pct.71 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citat, în speță, la rubrica furnizor, codul de înregistrare în scopuri de TVA din .X. al persoanei impozabile, iar în cazul persoanei impozabile nestabilite în .X., care și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X., codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, ale reprezentantului fiscal, codul de înregistrare în scopuri de TVA acordat de autoritățile fiscale din alt stat membru persoanei impozabile care realizează transferul, respectiv în statul membru în care transferul de bunuri din .X. are loc și în care se declară de către aceeași persoană impozabilă achiziția intracomunitară asimilată.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, de la data efectuării operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate în perioada iunie 2007 - iulie 2008 până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010, debit ce a stat la baza calculării obligațiilor fiscale accesorii de plată, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la bunurile trimise într-un stoc la dispoziția clientului în .X., respectiv la depozitul administrat de .X., operațiuni asimilate livrărilor intracomunitare, și impunerea de obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de la data efectuării acestor operațiuni în perioada iunie 2007 - iulie 2008 până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010, societatea susține că este nelegală stabilirea de accesorii în condițiile în care echipa de inspecție fiscală a fost de acord cu regimul de scutire de TVA cu drept de deducere aferent acestor operațiuni, însă doar de la data înregistrării societății în scopuri de TVA în .X. (.X./2010), ignorând posibilitatea de a considera aceste operațiuni ca fiind efectuate între codurile de TVA de .X. și din .X., ambele perfect valide și în perioada de dinaintea înregistrării în scopuri de TVA în .X..

Totodată, se reține că la Anexa 10 la contestație, societatea depune copii ale documentelor aferente unui număr de .X. livrări intracomunitare asimilate, și anume autofacturile emise și documentele de transport CMR pentru transferurile de bunuri efectuate în datele de .X./2007 și .X./2007.

Astfel, cu titlu de exemplificare, pentru transferul de bunuri efectuat în data de .X./2007, se reține că societatea depune următoarele autofacturi:

- autofactura (Self-Invoice) nr..X., în care sunt menționate următoarele informații: data emiterii (Date of Issuance): .X./2007; data expediției (date of effective shipment): .X./2007; vânzător/expeditor (Seller/Shipper): .X., .X., .X., .X. .X., .X. (VAT ID: .X.); cumpărător (Buyer): .X., .X., .X., .X. .X., .X. (VAT ID: .X.); adresa de livrare (Delivery Address): .X. S.A., .X., .X. Parcela.X., .X., .X., valoare totală: .X.Euro;

- autofactura (Self-Invoice) nr..X., în care sunt menționate următoarele informații: data emiterii (Date of Issuance): ..X./2010; data expediției (date of effective shipment): .X./2007; vânzător/expeditor (Seller/Shipper): .X., .X., .X., .X. .X., .X. (VAT ID: .X.); cumpărător (Buyer): .X., .X., .X., .X. .X., .X. (VAT ID: .X.); adresa de livrare (Delivery Address): .X. S.A., .X., .X. Parcela.X., .X., .X., valoare totală: -.X.Euro;

- autofactura (Self-Invoice) nr..X., în care sunt menționate următoarele informații: data emiterii (Date of Issuance): .X./2010; data expediției (date of effective shipment): .X./2007; vânzător/expeditor (Seller/Shipper): .X., .X., .X., .X. .X., .X. (VAT ID: .X.); cumpărător (Buyer): .X., .X., .X., .X. .X., .X. (VAT ID: .X.); adresa de livrare (Delivery Address): .X. S.A., .X., .X. Parcela.X., .X., .X., valoare totală: .X.Euro.

Din analiza acestor documente, se reține că, pentru transferul de bunuri efectuat în data de .X./2007, în .X., inițial a fost emisă autofactura nr..X. din data de .X./2007 pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului atribuit de către autoritățile fiscale din .X.: .X., autofactură ce a fost ulterior stornată, respectiv în data de .X./2010, după obținerea codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X. (.X./2010), prin emiterea autofacturii nr..X., fiind emisă o nouă autofactura nr..X. cu aceeași dată: .X./2010, pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului atribuit de către autoritățile fiscale din .X.: .X.. Totodată, se reține că, în cele trei autofacturi mai sus menționate, la rubrica vânzător/expeditor este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de către autoritățile fiscale din .X.: .X..

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că la momentul expedierii bunurilor din .X. către depozitul din .X., autofacturile, pe care persoana impozabilă avea obligația să le emită pentru fiecare transfer de bunuri din .X. și în baza cărora aceasta justifica aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, fiind unul din documentele expres stipulate de legiuitor pentru aplicarea acestui regim fiscal, trebuiau să conțină la rubrica cumpărător codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de către autoritățile fiscale din .X., și nu codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de către autoritățile fiscale din .X., întrucât .X. este statul membru în care se declara achiziția intracomunitară asimilată, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit acesteia de către autoritățile fiscale din .X., la rubrica furnizor.

Se reține că, potrivit celor consemnate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, după obținerea codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., societatea a emis autofacturile pentru livrările în cauză din .X. către depozitul din .X. pe codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de către autoritățile fiscale din .X. și a emis facturi către Grupul .X. în care a aplicat cota de TVA din .X., a depus declarații la organele fiscale spaniole în care au fost evidențiate achizițiile intracomunitare efectuate din .X..

Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată de la data efectuării operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate în perioada iunie 2007 - iulie 2008 până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., respectiv .X./2010, debit ce nu a fost impus la plată/respins la rambursare prin Decizia de impunere nr..X./2013 ci a stat doar la baza calculării obligațiilor fiscale accesorii de plată în sumă de .X. lei, care fac obiectul prezentei cauze, întrucât autofacturile emise pentru transferurile de bunuri efectuate în perioada iunie 2007 - iulie 2008, până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X., nu îndeplineau calitatea de document justificativ în conformitate cu prevederile legale.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prevederilor stipulate la alin.(5) al art.10 din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat și completat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2230/2011, se reține că potrivit acestor prevederi: *“În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului,*

pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.”, or, în speță, în perioada iunie 2007 - iulie 2008, când au fost realizate transferurile de bunuri din .X. în .X. și pentru care au fost emise autofacturile inițiale (autofacturi ce au fost ulterior stornate și reemise de către societate după obținerea codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X.), persoana impozabilă nu era înregistrată în scopuri de TVA în .X.. Prin urmare, prevederile invocate nu sunt aplicabile speței, întrucât nu poate fi vorba de o corectare a codului de înregistrare al beneficiarului înscris eronat pe factură, având în vedere că la data emiterii autofacturilor în cauză, codul de înregistrare în scopuri de TVA nu era încă atribuit de către autoritățile fiscale spaniole.

Față de cele reținute mai sus, în speță devin incidente prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”,*

coroborate cu prevederile referitoare la majorări de întârziere/dobânzi de întârziere stipulate la art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că societatea înțelege să conteste obligațiile fiscale accesorii stabilite de plată doar în baza principiului „*accessorium sequitur principale*”, fără însă să prezinte alte argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca**

**neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii de plată, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei**, aferente debitului de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală de la data efectuării în perioada iunie 2007 - iulie 2008 a operațiunilor de livrări intracomunitare asimilate de bunuri până la data obținerii codului de înregistrare în scopuri de TVA în .X..

**H. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât:

- în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, **contestația formulată de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii**;

- **Decizia de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 a fost desființată parțial în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, aceasta **se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii**, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3<sup>^</sup>1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se



## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** astfel cum a fost corectată succesiv de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** astfel cum a fost corectată succesiv de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei .**

**3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** astfel cum a fost corectată succesiv de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată.

**4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013** astfel cum a fost corectată succesiv de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru suma totală de .X. lei,** reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei** 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 aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**5. Admiterea parțială a contestației formulate de S.C. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** astfel cum a fost corectată succesiv de către organele de

inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

**și anularea actului fiscal atacat pentru aceste sume.**

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

**DIRECTOR GENERAL**