



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.252/2014
privind soluționarea contestației formulate de
.X. din .X.,
prin reprezentant fiscal SC .X. SRL,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 920876/18.06.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr. .X./2014, cu privire la contestația formulată de .X. având sediul social în .X., .X. nr..X., .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL, cu sediul în .X., str..X. nr..X., județul .X., având CIF .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

SC .X. SRL, în calitate de reprezentant fiscal al .X., figurează, la data depunerii contestației, la poziția .X. din List.X. care sunt administrați de Direcția Generală .X., din Anexa nr..X. la OPANAF nr..X./2013 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2010 privind organizarea activității .X..

Societatea este reprezentată convențional prin SCA Stalfort & Someșan, având sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură în str. Vasile Fuică nr.15, sector 1 București, conform împuternicirii avocațiale nr.15/2014, anexată în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., prin care, urmare soluționării Decontului de taxă pe valoarea adăugată, cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr..X./2014, s-a aprobat la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a respins la rambursare și s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă la data de .X./2014, așa cum reiese din ștampila Poștei Române aplicată pe factura de expediere, anexată în copie la dosarul cauzei, 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, față de data de .X./2014, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., așa cu rezultă din confirmarea de primire nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei.

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, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. din .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL, solicită anularea parțială a deciziei de impunere menționate, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată respină la rambursare și în ceea ce privește reîncadrarea operațiunilor de export menționate în decizie.

În susținerea contestației, .X., având calitatea de beneficiar, precizează că a încheiat cu .X. SRL, având calitatea de executant, un contract cadru de producție în baza căruia executantul fabrica produse contractuale cu inalații proprii și materiale procurate de sine. Produsele erau vândute către .X., în condiții ex works, cu taxă pe valoarea adăugată de 24%, livrarea având loc în România.

De asemenea, pentru derularea operațiunilor sale comerciale în România, .X. a încheiat cu .X. SRL un contract privind prestările de servicii în legătură cu administrarea și managementul mărfurilor depozitate de .X. în România, inclusiv livrarea sau pregătirea pentru livrare/distribuirea, precum și întocmirea documentelor necesare pentru livrare și export.

În luna .X./2013, .X. a evidențiat în decontul privind taxa pe valoarea adăugată exporturi de bunuri în valoare totală de .X. lei, având ca țară de destinație .X., considerând aceste operațiuni ca fiind scutite cu drept de deducere, în baza prevederilor art.143 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat documentele prezentate pentru justificarea scutirii pe considerentul că acestea au menționat drept expeditor/exportator SC .X. SRL și nu

contribuabilul verificat, motiv pentru care au reîncadrat operațiunile, aplicand cota standard de 24%.

Societatea consideră concluziile ca fiind lipsite de temei legal și că nu țin seama de toate circumstanțele.

I. Eligibilitatea pentru aplicarea scutirii: societatea consideră că, în conformitate cu prevederile art.143 alin.1 lit.a din Codul fiscal, pentru a fi eligibile la aplicarea scutirii, bunurile trebuie să fie expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de o altă persoană în contul acestuia, iar în conformitate cu prevederile art.2 alin.1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X., prin persoana care expediază sau transportă bunurile în afara Comunității, în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul.

În speță, .X. a vândut componente electronice către firma .X. din .X., bunurile înscrise în facturi fiind aceleași cu cele menționate în documentele vamale de export și în documentele de transport, concordantă necontestată nici de organele de inspecție fiscală.

II. Persoana care trebuie să justifice scutirea: societatea precizează că în conformitate cu prevederile art.2 alin.1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X., scutirea de taxă se justifică de către exportator. Mai mult, acest act normativ definește și furnizorul ca fiind orice persoană impozabilă care realizează livrări de bunuri, astfel ca acest furnizor este denumit exportator. Având în vedere aceste precizări, .X. consideră că este persoana care trebuie să justifice aplicarea scutirii.

III. Observații privind concluziile organelor de inspecție fiscală

a. Lipsa temeiului legal pentru a considera exportatorul în sensul legii fiscale una și aceeași persoană cu exportatorul în sensul legii vamale.

Societatea consideră că a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele prevăzute de Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X. pentru a justifica aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată: facturi întocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.5 din Codul fiscal, certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal, CMR-uri cu confirmarea de primire din partea beneficiarului, aflat în afara spațiului comunitar. Mai mult, .X. a prezentat și adresa nr..X./2014, emisă de Biroul Vamal de interior .X., care certifică încheierea operațiunilor de export, respectiv părăsirea spațiului comunitar.

În concluzie, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au temei legal, în cuprinsul Codului fiscal și al Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X., pentru a considera că exportatorul în sensul Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X. trebuie să fie aceeași persoană menționată în documentele vamale, având în vedere faptul că aceste documente vamale se completează și se supun reglementărilor vamale specifice.

b. Solicitarea incorectă de informații de la Autoritatea Națională .X.

.X. consideră că organele de inspecție fiscală au adresat organelor vamale o întrebare incorectă, astfel că răspunsul primit este nerelevant. Acest răspuns, conform căruia în baza de date a vămii nu sunt înregistrate declarații vamale de export/import care să aibă la rubrica destinată exportatorului/importatorului datele de identificare ale .X., a fost un răspuns convenabil organelor de inspecție fiscală, care doreau doar o confirmare formală a faptului.

c. Aplicarea incorectă a reglementărilor și principiilor taxei pe valoarea adăugată

Societatea precizează că a cumpărat produsele de la .X. SRL, devenind astfel, proprietarul mărfurilor pe care, ulterior le-a vândut unei firme din .X.. Reîncadrarea acestor operațiuni scutite pe baza unor aspecte pur formale, fără temei în legea fiscală, în condițiile în care există certitudinea faptului că mărfurile au părăsit teritoriul comunitar, reprezintă o măsură abuzivă ce contravine jurisprudenței Uniunii Europene și principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată.

IV Prevederi vamale relevante: societatea consideră că în temeiul legislației vamale aplicabile, calitatea de exportator o poate avea fie .X., în calitate de proprietar al bunurilor, fie .X. SRL, mandatarul acesteia, în condițiile în care aceasta a primit prin contract dreptul de înstrăinare al mărfurilor din depozit. În aceste condiții, deoarece .X. SRL a fost împuternicită prin contract de proprietarul mărfurilor pentru livrarea bunurilor și întocmirea documentelor de export, preluarea calității de exportator de către aceasta, în documentele vamale, este corectă și corespunde reglementărilor vamale.

Având în vedere aceste aspecte, societatea consideră că din punct de vedere al legislației vamale, SC .X. SRL a completat corect documentele de export, acționând în nume propriu, dar în contul proprietarului, ca mandatar al acestuia.

V. Diferențele existente între prevederile fiscale și cele vamale: societatea consideră că, din punct de vedere al legislației vamale, exportatorul este fie proprietarul mărfurilor, fie o persoană investită cu dreptul de înstrăinare asupra mărfurilor, în momentul în care este acceptată declarația vamală.

.X. consideră că neconcordanța dintre furnizorul bunurilor exportate în regim de scutire și titularul documentelor de export este pe deplin explicabilă, iar faptul că SC .X. SRL figurează ca titular al operațiunilor vamale, nu aduce atingere calității de exportator al .X., din punct de vedere al prevederilor fiscale.

În concluzie societatea solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată neacceptată la rambursare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2014, au fost constatate următoarele:

Pentru exportul de bunuri realizat în luna .X./ 2013, către .X., țară de destinație .X., .X., prin reprezentantul fiscal SC .X. SRL, a prezentat pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, documente electronice de export în care este menționat ca expeditor/exportator SC .X. SRL, având CUI .X..

De asemenea, prin adersa nr..X./2014 s-a solicitat Autorității Naționale .X. informații cu privire la situația operațiunilor de import/export efectuate de .X. în luna .X./ 2013. Prin adresa nr..X./2014, Autoritatea Națională .X. a comunicat faptul că în baza de date a instituției nu au fost înregistrate în perioada 01.X. – 31.X.2013 declarații vamale de export/import în care să fie înscrise datele de identificare ale operatorului economic .X..

Întrucât pentru exporturile realizate contribuabilul verificat nu a justificat scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.1 lit.a din Codul fiscal, cu documentele menționate la art.2 alin.2 lit.b din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X., cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile desfășurate considerându-le impozabile în România, cu cota standard de 24%.

În consecință, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă exportului de bunuri efectuat în luna .X./ 2013, în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezulta care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că prin furnizor se înțelege producătorul bunurilor, proprietarul acestora sau comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru exportul de bunuri realizat în luna .X./ 2013, către .X., țară de destinație .X., .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL, a prezentat pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, documente electronice de

export în care este menționat ca expeditor/exportator SC .X. SRL, având CUI .X..

Întrucât pentru exporturile realizate contribuabilul verificat nu a justificat scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.1 lit.a din Codul fiscal, cu documentele la art.2 alin.2 lit.b din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr..X., cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile desfășurate considerându-le impozabile în România, cu cota standard de 24%, dispunând colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

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 România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.[...]**”

Potrivit acestor prevederi legale, operațiunile de export, respectiv livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizorul/cumpărătorul care nu este stabilit în România 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 din data de 22.11.2013.

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 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. 144¹ din Codul fiscal este Ordinul ministrului finanțelor

publice nr..X. privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit 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. 144¹ din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3) - (6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă.”

iar potrivit alin.(3) lit.b, lit.c, lit.d și lit.f al aceluiași articol:

“(3) În sensul prezentelor instrucțiuni:

a) prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia;

b) prestatorul este orice persoană care acționează în nume propriu și facturează o prestare de servicii;

c) beneficiarul este persoana pe numele căreia a fost emisă o factură pentru o prestare de servicii sau pentru o livrare de bunuri;

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 din teritoriul comunitar, astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal, în afara Comunității, chiar și cele prevăzute la lit. e), sunt denumite exporturi, iar furnizorul menționat la lit. d) este denumit exportator.”

Conform 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. Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i) din Codul fiscal se face de către

persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar.

Totodată, 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. 144¹ 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 o altă persoană pentru efectuarea transportului.

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

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

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

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

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

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 taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.

(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport,

comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Potrivit acestor prevederi legale, 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 România sau de altă persoană în contul acestora, și numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului sau, după caz, a cumpărătorului sau o altă persoană în contul acestora. Exportatorul, respectiv furnizorul, justifică scutirea de 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;
- certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică;
- documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau, după caz, de cumpărător ori în numele furnizorului/cumpărătorului, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține faptul că în luna .X./ 2013, .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL, a realizat o serie de exporturi către .X., țară de destinație .X..

Pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată .X., prin reprezentantul său fiscal, a prezentat facturi, documente de transport și documente vamale de export.

Din analiza acestor documente, respectiv din analiza facturilor prezentate se reține că acestea au fost emise de .X., având ca destinatar firma .X.. Pe aceste documente este specificată condiția de livrare DDP, precum și reprezentantul fiscal SC .X. SRL.

Astfel, spre exemplificare, factura nr..X./2013 a fost emisă de .X. către .X., condiția de livrare DDP, prin reprezentant fiscal SC .X. SRL. Obiectul facturii îl reprezintă .X. bucăți placa .X. și .X. bucăți placă .X., în greutate brută de .X. kg. Valoarea facturii a fost de .X. CHF, respectiv .X. lei. De asemenea, factura are înscrisă mențiunea „Livrarea s-a efectuat de la unitatea noastră logistică „.X., str. .X. nr..X., .X., .X., județul .X.”, cod de înregistrare în scopuri de TVA .X.”

Documentul electronic de export FN/.X./2013, aferent facturii menționate, are înscris la *rubrica .X. Expeditor/Exportator* și la *rubrica .X. Responsabil financiar* societatea .X. SRL din .X.. De asemenea, la *rubrica .X. Destinatar* este înscrisă .X. din .X.. Documentul are înscris la *rubrica .X. Condiții de livrare* specificația DDP, iar la *rubrica .X. Moneda și valoarea totală a facturii* CHF .X.. În ceea ce privește documentele atașate, sunt înscrise .X. FN/.X.2013, precum și factura nr..X./2013.

De asemenea, în .X. -ul FN/.X.2013, care însoțește documentele de mai sus, a fost înscris la rubrica .X. Documente anexate facturile nr..X./2013 și nr..X./2013. Acest document prezintă semnăturile și ștampilele atât ale expeditorului și destinatarului, cât și a societății de transport.

Totodată, la dosarul contestației se află anexată, în copie, adresa nr..X./2014, emisă de Direcția Regională Vamală .X. – Biroul Vamal de Interior .X., prin care se certifică faptul că „mărfurile aferente declarațiilor vamale procesate în procedura simplificată de vămuire la domiciliu [...] au părăsit teritoriul vamal al Comunității Europene.”

Față de cele de mai sus, se reține faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, organele de inspecție fiscală nu au analizat ansamblul operațiunilor realizate de .X., respectiv nu au analizat modul în care firma a devenit proprietara bunurilor pe care ulterior le-a exportat și dacă această operațiune este impozabilă pe teritoriul României, condiții în care SC .X. SRL are calitatea de furnizor/producător al bunurilor care au făcut obiectul exporturilor realizate în luna .X./ 2013.

Or, 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.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL, a întocmit, cu respectarea prevederilor legale, facturile pentru realizarea exportului, facturi din care să rezulte calitatea de furnizor în cadrul operațiunilor de export.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au analizat calitatea SC .X. SRL în operațiunile desfășurate, dacă aceasta avea sau nu posibilitatea legală de a întocmi documentele de transport sau documentele vamale de export, dacă acestea respectă prevederile legale și dacă sunt în

corelație cu facturile prezentate, emise de .X., prin reprezentant fiscal SC .X. SRL, respectiv dacă bunurile menționate în facturi se regăsesc, cantitativ și valoric, înscrise în documentele de transport sau în documentele vamale de export, precum și dacă aceste mărfuri au părăsit teritoriul vamal al Comunității Europene.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze această operațiune, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, 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 reținute în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL,