

DECIZIA nr. 209 din 16.03.2015 privind solutionarea contestatiei
formulata de **ABC din Elveția prin reprezentant fiscal**
RFF SRL, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr....., inregistrata sub nr. si completata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector 4 a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC prin reprezentant fiscal RFF SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. DIPJ/2014, emisa in baza raportului de inspectie nr. RIFJ/2014 si comunicata sub semnatura in data de 10.07.2014 prin s-a stabilit in sarcina societatii o diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de **R lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 4 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, pentru perioada 01.09.2009-31.08.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus pentru aceasta perioada.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIFJ/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. DIPJ/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitata la rambursare in suma de R lei si la aprobarea la rambursare a sumei de A lei.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anulara in totalitate a deciziei de impunere nr. DIPJ/2014 pentru TVA colectata suplimentar in suma de R lei sustinand urmatoarele:

TVA contestata este aferenta unei livrari intracomunitare de bunuri si a unui export, reclassificate de organele de inspectie fiscala in mod eronat ca livrari locale supuse cotei standard de 19%, desi cota de TVA aplicabila livrarilor de medicamente este cea redusa de 9%.

În legătură cu livrarea intracomunitară către ABC GmbH din Austria, contestatoarea ABC din Elveția arată că, dintr-o eroare de sistem, a înscris în factura nr. f1/29.01.2010 codul de TVA ITxxxx și, ca urmare a constatării erorii de către echipa de inspecție, a procedat la emiterea facturii de stornare și a facturii corecte în data de 26.06.2014 prin utilizarea codului corect al beneficiarului ATUvvvv. Pentru această livrare intracomunitară a fost prezentat echipei de inspecție documentul de transport rutier, produsele fiind livrate în Italia la cererea partenerului austriac.

Corecția informației referitoare la codul de TVA s-a efectuat în baza art. 159 alin. (1) lit. b) coroborat cu a art. 155 alin. (19) lit. f) din Codul fiscal și a alin. (3) din Normele metodologice care permit corecția facturilor în timpul inspecției fiscale, iar facturile de corecție n-au generat înregistrări în decontul de TVA al perioadei în care s-a efectuat corecția deoarece eroarea de formă a facturii inițiale nu a influențat tratamentul TVA aplicat operațiunii. Prin neacordarea scutirii și încadrarea operațiunii ca o livrare locală organele fiscale încalcă principiul neutralității fiscale recunoscut de jurisprudență, care arată că scutirea de TVA trebuie acordată chiar dacă au existat erori de formă, atâta timp cât substanța tranzacției este că livrarea intracomunitară s-a realizat.

În cazul operațiunii de export, contestatoarea arată că din motive de calitate, 4 loturi de medicamente (12 paleți) facturate către NPL Inc având ca destinație finală Ecuador cu factura nr. f2/12.04.2010, transportate inițial în vederea exportului din România în Austria, au fost returnate în data de 20.04.2010, întocmindu-se ulterior și factura de stornare nr. f3/23.06.2010. Ulterior, în data de 09.07.2010, o parte a acestor medicamente (3 loturi, adică 9 paleți) a fost exportată tot către NPL Inc având ca destinație finală Panama, întocmindu-se factură și declarație vamală de export. Restul medicamentelor (1 lot, adică 3 paleți) au fost reperlucrate sub forma unui alt medicament și facturate către ABC GmbH din Austria, fiind transportate în Franța la cererea beneficiarului.

Contestatoarea susține că este impropriu a se mai invoca prevederilor O.M.F.P. nr. 2.222/2006 privind justificarea scutirii la export, având în vedere că exportul nu s-a mai realizat, iar traseul bunurilor este susținut de facturi, documente de transport, avize de însoțire, declarații vamale, inspectorii fiscali neverificând situația de fapt, respectiv că exportul nu s-a mai realizat, iar factura a fost stornată în baza art. 138 lit. b) din Codul fiscal.

Deși au fost aduse documentele justificative necesare, concluzia inspectorilor fiscali a fost că "nu au fost aduse elemente noi care să modifice rezultatele inițiale ale controlului", astfel că impozitarea unei tranzacții inexistente este nereală, nefondată și abuzivă.

În susținerea contestației ABC prin reprezentant fiscal a prezentat, în fotocopie, facturi, facturi de stornare, documente de transport, declarații vamale de export, document fiscal de certificare a codului de înregistrare în scopuri de TVA al ABC GmbH din Austria, jurisprudența europeană din cazurile C-146/05 și C-409/04.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au procedat corect la colectarea TVA aferentă unei livrări intracomunitare și a unui export de medicamente pe baza cotei standard de TVA, în condițiile în care nu au analizat documentele prezentate de contribuabil la discuția finală pentru corecția facturii de livrare prin înscrierea codului de TVA valid al clientului intracomunitare și pentru anularea operațiunii de export, returul medicamentelor și revânzarea lor ulterioară și au aplicat cota standard de TVA, prin înlăturarea dispozițiilor referitoare la cota redusă de 9% TVA pentru medicamente.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. RIFJ/2014 ABC, societate nerezidentă din Elveția și înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal a efectuat în perioada supusă inspecției fiscale livrări de bunuri intracomunitare și exporturi de medicamente.

Pentru livrarea intracomunitară efectuată cu factura nr. f1/29.01.2010 către ABC GmbH – Italia ITxxxx s-a constatat că este invalid codul de TVA al clientului intracomunitar, motiv pentru care nu au fost îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzute de art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și a fost colectată TVA suplimentară în sumă R1 lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%.

În cazul exporturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările de bunuri efectuate către NPL Inc din Ecuador nu au fost prezentate documente care să facă dovada ieșirii bunurilor din spațiul comunitar, motiv pentru care nu au fost îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal pentru livrările cu factura nr. f2/12.04.2010 și a fost colectată TVA suplimentară în sumă R2 lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%.

Cu prilejul discuției finale societatea controlată prin reprezentant fiscal a înregistrat adresa nr. adrs/07.2014 prin care este prezentat punctul său de vedere, consemnat pe larg în capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală, din care rezultă următoarele:

- pentru livrarea intracomunitară societatea a procedat la corecția facturilor prin utilizarea corectă a codului de TVA al clientului din Austria și solicită acceptarea scutirii de TVA întrucât legislația de TVA permite efectuarea corecțiilor în timpul inspecțiilor fiscale;

- exportul de medicamente în Ecuador nu s-a mai realizat din motive de calitate, bunurile fiind returnate în data de 20.04.2010 din Viena în România, factura de livrare fiind stornată în data de 09.07.2010; ulterior, o parte a acestor medicamente a fost exportată în Panama în data de 09.07.2010, iar o altă parte a fost reperlucrată și livrată intracomunitar în data de 06.09.2010; în consecință, chiar dacă declarația vamală de export a fost anulată, societatea solicită acceptarea scutirii de TVA pentru operațiunea ulterior stornată și depune documentația la care face referire în punctul de vedere.

Referitor la cele susținute de societate în punctul său de vedere, organele de inspecție fiscală precizează că "elementele noi aduse față de cele prezentate în timpul controlului, nu modifică punctul de vedere prezentat în proiectul Raportului de inspecție fiscală", reluându-se considerentele de la capit. III din raport și concluzionează că nu au fost aduse elemente noi care să modifice rezultatele inițiale ale controlului.

În drept, potrivit art. 128 și art. 143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

"Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(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."**

"Art. 143. - (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; [...].

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

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

(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, se reține că livrarea intracomunitară ori exportul de bunuri este scutită de TVA dacă bunurile sunt transportate în alt stat membru ori în afara Comunității, iar beneficiarul livrării intracomunitare comunică furnizorului codul său valid de TVA și dacă scutirea este justificată pe baza documentelor stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

"Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 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, denumită în continuare Codul fiscal".

"Art. 2. - (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. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

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

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

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

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

“Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) **factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

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

Referitor la anularea tranzacțiilor și rectificarea facturilor sunt incidente și prevederile art. 138 și art. 159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) **în cazul refuzurilor totale sau parțiale** privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale

ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; [...]”.

”Art. 159. - (1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

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

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Aceste prevederi sunt explicitate la pct. 20, respectiv pct. 81² din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.

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

În speță, se reține faptul că, urmare inspecției fiscale desfășurate la ABC, s-a constatat că în cazul livrării intracomunitare cu factura nr. f1/29.01.2010 către ABC GmbH codul de TVA înscris la beneficiar este invalid, iar în cazul exportului către NPL Inc din Ecuador cu factura nr. f2/12.04.2010 nu a fost prezentată dovada ieșirii bunurilor din spațiul comunitar.

Față de aceste constatări societatea controlată a susținut, în punctul de vedere depus cu ocazia discuției finale, că a înscris din eroare codul de TVA incriminat și a emis facturile de corecție necesare, în cazul livrării intracomunitare, respectiv că livrarea bunurilor a fost anulată, iar bunurile au primit ulterior o altă destinație, pentru care a prezentat facturi și declarații vamale, în cazul exportului. În raport de aceste susțineri, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu modifică cele prezentate în proiectul raportului de inspecție fiscală.

Reconsiderarea tranzacțiilor în cadrul inspecțiilor fiscale implica și aplicabilitatea prevederilor art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal**.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat "**organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Din dosarul cauzei reiese că, deși societatea controlată ABC a prezentat punctul său de vedere față de constatările din timpul inspecției și documentele justificative aferente susținerii acestui punct de vedere, organele de inspecție fiscală **s-au mărginit să reia aceleași constatări și să concluzioneze că susținerile societății nu modifică cu nimic rezultatele controlului, fără să facă nicio analiză a acestor susțineri și a documentelor depuse.**

Astfel, în legătură cu livrarea intracomunitară către ABC GmbH din Austria, organele de inspecție fiscală:

- nu s-au pronunțat în nici fel asupra dovezii(documentului) de transport, deși cerința transportului bunurilor într-un alt stat membru este esențială pentru existența unei livrări intracomunitare (scutită sau nu);
- nu s-au pronunțat dacă facturile nr. f4/26.06.2014 și nr. f5/26.06.2014 respectă sau nu prevederile art. 159 din Codul fiscal referitoare la corecția facturilor;
- nu au analizat modul în care aceasta operațiune a fost raportată ca achiziție intracomunitară în declarația recapitulativă 390 VIES ce trebuia depusă la autoritățile fiscale de către cumpărător, având în vedere că jurisprudența europeană în materie recunoaște declarației recapitulative caracterul de probă suplimentară, chiar dacă nu determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare (pct. 72 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

În cazul livrării către NPL Inc din Ecuador, organele de inspecție fiscală:

- nu au verificat dacă prin factura nr. f3/23.06.2010 a fost anulată livrarea și dacă această factură a fost înregistrată în jurnalul de vânzări, deși factura a fost emisă într-o perioadă supusă inspecției fiscale;
- nu au solicitat în mod specific organelor vamale informații privind anularea/invalidarea declarației vamale de export nr. 10ROBV.....;
- nu au verificat returul bunurilor din Viena la Tg. Mureș și dacă bunurile returnate au fost înregistrate în evidențele societății, în condițiile în care modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor întocmite și primite de contribuabil a făcut obiectul inspecției;
- nu au verificat susținerile societății în sensul că o parte a bunurilor a fost exportată ulterior în Panama și cealaltă parte a fost reperlucrată și livrată

intracomunitar și nici nu au solicitat acesteia documente suplimentare de natură să confirme ori să infirme aceste susțineri.

Faptul că anterior, prin nota explicativă din data de 25.06.2014, reprezentantul legal al societății a comunicat că se află în curs de obținere a unui dovezi care atestă părăsirea teritoriului comunitar pentru bunurile livrate la export nu justifică neanalizarea motivațiilor aduse de societate prin punctul de vedere înregistrat ulterior cu prilejul discuției finale.

Se reține că, potrivit O.P.A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, în capitolul V – Discuția finală cu contribuabilul trebuie să se prezinte "rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului", **ceea ce implică o analiză punctuală, argumentată faptic și legal, la toate susținerile și motivațiile aduse de contribuabil cu prilejul inspecției fiscale, de natură să justifice în ce măsură acestea sunt sau nu justificate** și nicidecum o reluare formală a aceluiași constatări din proiectul de raport întrucât un asemenea procedeu echivalează cu lipsa oricărei analize proprii față de punctul de vedere cu prilejul discuției finale. Or, așa cum mai sus s-a arătat, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o asemenea analiză și nu s-au pronunțat asupra documentelor suplimentare prezentate de societate în susținerea punctului de vedere.

Totodată, se reține că nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală nu au analizat defel susținerile societății și documentele depuse de aceasta. Mai mult, în condițiile în care societatea a reclamat prin contestație faptul că a fost aplicată în mod eronat cota standard 19% în loc de cota redusă de 9% pentru medicamente, organele de inspecție fiscală nu au justificat în niciun fel aplicarea cotei standard de TVA de 19%, în condițiile în care art. 140 alin. (2) din Codul fiscal stipulează cu suficientă claritate faptul că: "*Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri: [...] e) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar*".

De asemenea, din documentele/anexele transmise la solicitarea organului de soluționare nu s-au putut identifica lista declarațiilor vamale de export și lista livrărilor intracomunitare pentru care s-a acceptat îndeplinirea condițiilor de scutire, astfel că pentru exportul realizat în Panama cu DVE 10ROBV..... și pentru livrarea intracomunitară cu factura nr. f6/06.09.2010 nu se poate stabili dacă condițiile de scutire de TVA sunt îndeplinite ori nu.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală **nu au făcut dovada examinării detaliate a tuturor circumstanțelor edificatoare ale celor două tranzacții incriminate și nu au verificat justificările și documentele aduse de societate cu privire la situația de fapt aferentă acestor tranzacții.**

Având în vedere cele anterior reținute, faptul că situația reclamată de societatea contestatoare implică verificări suplimentare în ceea ce privește declararea livrării intracomunitare, anularea/invalidarea declarației vamale de export inițiale, reflectarea în evidențele contabile a bunurilor returnate și parțial

reprelucrate, îndeplinirea condițiilor de scutire pentru exportul și livrarea intracomunitară ulterioare urmează a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

”Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, *situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

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

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. DIPJ/2014, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. RIFJ/2014 va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA respinsă la rambursare în suma de R lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare care să pornească de la situația de fapt reclamată de societate, prin efectuarea unor constatări complete și edificatoare asupra situației și efectuarea unei încadrări corecte și temeinic motivate a constatarilor, inclusiv în ceea ce privește corecta aplicare a cotelor de TVA, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal pentru persoane juridice nr. DIPJ/2014, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. RIFJ/2014 pentru suma de R lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sarcina ABC din Elveția prin reprezentant fiscal RFF SRL, urmând ca Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice, prin alte organe de control, să procedeze la încheierea unei noi decizii de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.