

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL PLOIEȘTI
SECȚIA COMERCIALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr.586/105/2009

DECIZIA NR.682

Ședința publică din data de 23 martie 2011

Președinte –

Judecător –

Judecător –

Grefier –

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursurilor formulate de reclamanta SC SRL, prin reprezentanții săi legali, cu sediul în str. nr. 22, bl. , ap. județul împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova – Secția comercială și de contencios administrativ și de pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA, prin reprezentanții săi legali, cu sediul în Ploiești, str. Aurel Vlaicu, nr.22, județul Prahova, împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 și a sentinței nr.497 din data de 16 noiembrie 2010 pronunțate de Tribunalul Prahova - Secția comercială și de contencios administrativ, în contradictoriu cu intimata DIRECȚIA GENERALĂ A MARILOR CONTRIBUABILI BUCUREȘTI, prin reprezentanții săi legali, cu sediul în București, str.M.Sebastian, nr.88, sector 5.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 18 martie 2011, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată care face parte integrantă din prezenta, când instanța, pentru a da posibilitatea recurentei-pârâte Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova și intimatei Direcția Generală a Marilor Contribuabili București să depună la dosarul cauzei concluzii scrise a amânat pronunțarea la data de astăzi, 23 martie 2011, când a pronunțat următoarea decizie:

CURTEA

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului Prahova sub numărul 586/105/2009, reclamanta SC a solicitat instanței de judecată în contradictoriu cu pârâta DGFP PRAHOVA, anularea deciziei nr. (66/6.08.2008) și modificarea în parte a deciziei de impunere nr. 880/22.05.2008 cu exonerarea de la plata TVA colectat suplimentar în sumă de 20.236 lei și penalități de întârziere aferente.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că prin raportul de inspectie fiscală întocmit în urma controlului de către inspectorii DGFP Prahova, a fost emisă decizia de impunere mai sus arătată, apreciindu-se în mod greșit că unele din serviciile de transport de bunuri efectuate sunt generatoare de TVA.

S-a reținut că un număr de 23 de transporturi pe care le-a efectuat în baza comenzilor efectuate de SC MSC ROMANIA și SHIPPING SRL BUCUREȘTI, ruta România –Germania – SUA, nu ar fi legate direct de un export de bunuri și, prin urmare, serviciile conexe acestor livrări sunt generatoare de TVA.

Cu aceeași interpretare organele fiscale au stabilit TVA suplimentar și pentru 3 transporturi efectuate în baza comenzilor emise de SC TRANSCHIM SA, pe ruta România – Olanda - Kuwait.

Organele fiscale au apreciat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Ordinul MF nr. 2222/2006 privitor la aprobarea instrucțiunilor de aplicare scutiri de TVA conform art. 143, art. 1 alin. 1 lit. C din codul fiscal.

Reclamanta a arătat că scutirea trebuia să opereze corect conform art. 143 cod fiscal, întrucât sunt scutite de TVA prestările de servicii legate direct de exporturi de bunuri. Sunt scutite de TVA livrările de bunuri care urmează să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber.

A mai arătat reclamanta că specific procedurii ECS este tocmai faptul că declarațiile vamale se emit în acest format prin programe informatice specifice și pentru cazurile în care nu s-a predat o copie a T-ului către reclamantă exista o copie a declarației vamale în format ECS în care sunt cuprinse toate detaliile exportului.

Relevant este, susține reclamanta, și numărul de evidență a biroului vamal de ieșire și organele fiscale au ignorat viza aplicată de biroul vamal Bremerhaven.

Procedura de vămuire conform ECS se poate aplica tuturor exporturilor cu excepția celor care tranzitează teritoriul vamal al comunității pe baza unui carnet tir.

Pârâta a formulat *întâmpinare*, solicitând respingerea acțiunii ca neîntemeiată, întrucât din cele 23 scrisori de transport, 9 poartă ștampila firmei Eurogater Container Terminal Bremerhaven, restul nu cuprind nici ștampila, nici semnătura.

Mai mult, 8 declarații de export nu au viza biroului vamal de ieșire de pe teritoriul comunitar.

În cauză s-au administrat proba cu înscrisuri și proba cu expertiză contabilă.

Prin sentința nr.263 din data de 18 mai 2010, Tribunalul Prahova – Secția comercială și de contencios administrativ, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC [nume] SRL în contradictoriu cu pârâta D.G.F.P. PRAHOVA, a anulat în parte Decizia 66/6.08.2008 și Decizia de impunere 880/22.05.2008, a exonerat reclamanta de plata TVA suplimentar aferent celor 7 servicii transport pe ruta România – Germania, în cuantum de 5.204,88 lei și a obligat pârâta la plata cheltuielilor de judecată în sumă de 1124,60 lei.

Pentru a pronunța această sentință, tribunalul a reținut că în perioada iulie – septembrie 2007, reclamanta a efectuat un număr de 23 de transporturi de bunuri pe ruta România – Germania – Port – Bremerhaven.

Pentru cele 23 de transporturi efectuate în Germania, reclamanta deține comenzi, facturi, CMR, declarații vamale de export ex/a pentru 13 transporturi și declarații model ECS, însă nu a prezentat copii de pe carnetul tir sau documente de tranzit comunitar T.

Cele 23 de documente de transport CMR nu poartă viza organului vamal de ieșire de pe teritoriul UE.

Pentru 6 declarații vamale și un CMR, expertul contabil a apreciat că întrucât în aceste documente sunt înscrise aceleași numere ale mijloacelor de

transport, mărfurile au fost transportate de reclamantă și pentru aceste transporturi reclamanta beneficiază de scutirea de taxă prev. de art. 144 alin. 1 cod fiscal.

S-a concluzionat în raportul de expertiză contabilă că dintr-un număr de 16 CMR, 7 poartă ștampila firmei Eurogate Container Terminal Bremerhaven, restul neavând această ștampilă.

Aceste operațiuni au fost încadrate în categoria transporturilor intracomunitare, în sensul disp. art. 133 alin. 2 lit. C pct. 1 din codul fiscal, iar prezentarea declarațiilor vamale model ECS reglementate de Ordinul ANAF nr. 6632/2007, nu exclude cerința de a dovedi exportul pe baza carnetului tir.

În opinia expertului cele 3 transporturi efectuate pe ruta România - Olanda reclamanta a prezentat CMR-ul a două declarații de export purtând viza biroului vamal de ieșire de pe teritoriul României, și au fost încadrate în categoria transporturilor intracomunitare.

Coroborând înscrisurile depuse cu concluziile raportului de expertiză contabilă, tribunalul a apreciat că acțiunea reclamantei este întemeiată în parte, în sensul că pentru 19 operațiuni de transport în sumă totală de 79.112,28 lei reclamanta nu este scutită de drept de deducere, întrucât sunt transporturi intracomunitare, cu loc de plecare și loc de sosire situate în două state membre diferite și sunt impozabile în România.

Așa cum s-a arătat, pentru aceste operațiuni reclamanta nu a prezentat documente justificative.

Tribunalul a reținut însă că 7 servicii de transport executate pe ruta România - Germania beneficiază de scutire de taxă potrivit art. 144 alin. 1 din legea 571/2003, valoarea acestora fiind de 27.394,08 lei cu TVA aferent, 5204,88 lei pentru acestea reclamanta a prezentat documente justificative.

Văzând dispozițiile art. 18 din legea 554/2004, art. 218 alin. 2 din legea nr. 92/2003 republicată, tribunalul a admis în parte acțiunea, a anulat în parte decizia nr.66 din 6.08.2008 și decizia de impunere nr.880/22.05.2008, și a exonerat reclamanta de plata TVA suplimentar aferent celor 7 servicii de transport efectuate pe ruta România - Germania în cuantum de 5204,88 lei.

În temeiul dispozițiilor art. 274 Cod procedură civilă, tribunalul a condamnat pârâta la plata cheltuielilor de judecată în cuantum de 1124,60 lei.

Prin cererea formulată la data de 1.10.2010 reclamanta a solicitat în contradictoriu cu pârâta ca Tribunalul PRAHOVA, completarea sentinței nr. 263/18.05.2010 a Tribunalului PRAHOVA, potrivit disp. art. 281 indice 2 alin. 1 Cod procedură civilă.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că instanța a omis să se pronunțe asupra restituirea TVA colectată suplimentar în valoare de 5204,88 lei și asupra acordarea dobânzii în cuantum de 0,1% pe zi, din suma colectată neplătită.

Prin sentința nr.497 din data de 16 noiembrie 2010, Tribunalul PRAHOVA, Secția comercială și de contencios administrativ a admis în parte cererea reclamantei SC PRAHOVA în sensul completării sentinței 263/18.05.2010, cu obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de 0,1% pe zi întârziere aferente sumei de 5204,88 lei și la plata colectării TVA la data plății efective și a respins în rest cererea.

Pentru a pronunța această sentință, tribunalul a reținut că prin cererea de chemare în judecată, reclamanta SC [redacted] a solicitat anularea deciziei nr. 66/6.08.2008 și modificarea în parte a deciziei de impunere 880/22.05.2008, în sensul anularii dispozițiilor de colectare a TVA în valoare de 20.236 lei, precum și restituirea TVA colectată suplimentar în sumă de 20.236 lei, precum și a penalității aferente în conformitate cu art. 124 Cod procedură fiscală, sub forma dobânzilor de 0,1% pe zi pentru perioada de care a fost lipsită de aceste sume.

Tribunalul, prin sentința nr. 263/2010, a admis în parte acțiunea, a anulat în parte decizia nr.66 din 6.08.2008 și decizia de impunere 880/22.05.2008, exonerând reclamanta de plata TVA suplimentar aferent celor 7 servicii de transport pe ruta România – Germania, în cuantum de 5204,88 lei.

Verificând cererea prin prisma dispozițiilor art. 281 indice 2 alin. 1 Cod procedură civilă tribunalul a constatat că aceasta este întemeiată în parte, în sensul că instanța de judecată a omis să se pronunțe asupra unui capăt de cerere accesoriu și anume cu privire la plata dobânzii legale de 0.1% pe zi de întârziere aferentă sumei de 5204,88 lei, de la data colectării TVA la data plății efective, reclamanta fiind îndreptățită să solicite dobânda legală în conformitate cu disp. art. 124 Cod procedură fiscală.

Cu privire la restituirea TVA colectată suplimentar, în cuantum de 5204,88 lei (ca urmare a admiterii în parte a acțiunii), tribunalul a constatat că prin sentința 263/2010, instanța de judecată s-a pronunțat, dispunând exonerarea reclamantei de plata acestei sume, reprezentând contravaloarea celor 7 servicii de transport pe ruta România – Germania.

Pentru aceste considerente, tribunalul a admis în parte cererea, în sensul completării sentinței nr. 263/18.05.2010, cu obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de 0,1% pe zi întârziere, aferente sumei de 5204,88 lei, de la data colectării TVA la data plății efective și, a respins în rest cererea ca neîntemeiată.

Împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova – Secția comercială și de contencios administrativ, au formulat recurs reclamanta SC [redacted] SRL și pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova.

În recursul său, reclamanta SC [redacted] SRL critică sentința nr.263/18-mai-2010 pentru motive de nelegalitate, astfel:

1. În raport de solicitarea sa de a se dispune restituirea TVA colectată suplimentar, precum și a penalității aferente de 0,1%/zi din suma colectată, pentru toată perioada pentru care a fost lipsită pe nedrept de aceste sume, instanța a dispus în parte exonerarea de la plata TVA pentru suma de 5.204,88 lei. Ori, cum conform deciziei de impunere atacate, nr.880/22 mai 2008, taxa a fost deja colectată de către intimată, rezultă că prin admiterea contestației trebuia să se dispună restituirea a ceea ce s-a colectat fără temeii.

Așadar, recurenta susține că ceea ce s-a cerut în subsidiar nu este conform cu ceea ce s-a admis în parte, acesta constituind în opinia sa un prim motiv de admitere a recursului, întemeiat pe dispozițiile art.304 pct.6 teza a II-a.

În dezvoltarea acestui motiv de recurs, recurenta susține că operațiunea de colectare a TVA de către intimată s-a realizat efectiv chiar prin decizia de impunere nr.80/22 mai 2008, punctul 2.2.1. La acest punct se afla tabelul cuprinzând

ti
p
m
mi
ser
var
aşa
care
Celu
vede
elect
aceea
urma
speță,
electr
Ordin
cerceta
lit.c se
exportu.
tempora
exportul
sau A.T.
pe care ir
că „(...) p
nr.6632/2
verifice te
anterior de

soluționarea decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare, în care la rubrica 6 (TVA stabilită suplimentar de plată) figurează suma de 53.803 lei, sumă care cuprinde și TVA în valoare de 5.204,88 lei pentru care instanța a stabilit deja exonerarea de la plată. Faptul că în TVA stabilită suplimentar la plată este inclusă și suma pentru care instanța a dispus exonerarea rezultă din art.2.2.2 „motivul de fapt” din aceeași decizie, în care la sub-punctul 3 se precizează exact că s-a colectat TVA suplimentar aferent unor servicii pe care intimata le-a considerat în totalitate transport intracomunitar de bunuri.

Consecința întocmirii acestei situații a făcut ca TVA datorată să fie majorată, reducându-se TVA de rambursat societății cu exact suma stabilită suplimentar prin control. Astfel s-a ajuns ca societății să îi fie refuzată returnarea sumelor din TVA la care era îndreptățită, încă din data de 22 mai 2008, context în care instanța de fond trebuia să dispună restituirea a ceea ce s-a colectat nelegal și nu exonerarea de la plată.

2. Situația reținută de tribunal, anume că doar 7 dintre serviciile de transport executate pe ruta România-Germania ar beneficia de scutirea de TVA prevăzută de art.144 alin.1 Cod Fiscal – este numai parțial corectă.

Recurenta consideră că instanța de fond nu a analizat în mod temeinic motivele legale susținute de către recurenta-reclamantă, prin coroborare cu întreg materialul probator depus la dosar, deoarece se poate constata cu ușurință că cele 7 servicii de transport pentru care s-a admis contestația au avut la bază declarații vamale emise conform procedurii ECS-RO, întocmai ca și celelalte 16 transporturi așa zis intracomunitare efectuate pe aceeași rută în cadrul aceleiași colaborări, pentru care însă s-a considerat că nu se întrunesc condițiile prevăzute de art.144 Cod fiscal. Cele 7 declarații vamale EX A vizate de „zona liberă Bremerhaven” și avute în vedere la admiterea contestației corespund în totalitate cu declarațiile în format electronic ECS, corelația menținându-se și pentru celelalte 16 servicii.

Deci, susține recurenta-reclamantă, documentele au în mod simetric aceeași valoare și relevanță, de unde rezultă că soluția de la fond a fost dispusă în urma unei verificări superficiale a motivelor și a probelor, fără a se aprofunda această speță, fără să se țină cont că procedura de export utilizată (sistemul de control electronic al exportului – ECS) era pusă în aplicare de scurt timp, chiar din 2007, prin Ordinul ANAF nr.6632/25 iunie 2007.

Pe de altă parte, susține recurenta-reclamantă, dacă instanța de fond ar fi cercetat cu atenție Ordinul ANAF nr.6632/25 iunie 2007, ar fi constatat că la pct.2 din el se prevede că „normele tehnice de utilizare a sistemului de control electronic al exportului se aplică tuturor mărfurilor ce fac obiectul operațiunilor de export, export temporar, (...) cu excepția următoarelor categorii de mărfuri: (...) mărfurilor destinate exportului ce tranzitează teritoriul vamal al Comunității pe baza unui carnet T.I.R. sau A.T.A”, ori această normă expresă în vigoare contrastează flagrant cu afirmația pe care instanța de fond a preluat-o în mod neverificat din raportul de expertiză, aceea că „(...) prezentarea declarațiilor vamale model ECS reglementate de Ordinul ANAF nr.6632/2007 nu exclude cerința de a dovedi exportul pe baza carnetului TIR”.

Consideră recurenta-reclamantă că instanța de fond era datoră să verifice textul legal înainte de a relua în motivare teza propusă de expert și criticată anterior de către reclamantă prin obiecțiuni, întrucât în modul în care este judecată

aplicabilitatea carnetului T.I.R. în cauză depinde în mod direct înțelegerea corectă și completă a speței, și implicit soluționarea acesteia corect și legal.

Mai mult, susține recurenta-reclamantă, emitentul ordinului a revenit la scurt timp și a completat art.2 lit.c precizând că excluderea operează și pentru documentul de tranzit T1, nu doar pentru exporturile realizate pe baza carnetului TIR sau ATA.

Așadar, posibilitatea legală concretă a cărașului de a dovedi exporturile cu carnet TIR sau T1 este inexistentă, în condițiile în care însăși ANAF – forul ierarhic superior al intimatei DGFP – a stabilit expres incompatibilitatea dintre procedura ECS, pe de o parte, și procedura de export pe bază de carnet TIR sau T1, pe de altă parte.

Astfel, susține recurenta-reclamantă, cerințele pentru care trebuie să le îndeplinească pentru a obține scutirea de drept de deducere sunt irealizabile din motive legale, atât timp cât procedura de export utilizată legal este incompatibilă cu documentele de tranzit vamal cerute de ordinul nr.2222/2006, art.4 alin.2,3 și 4.

3. Instanța de fond a ignorat faptul că, bazat pe declarațiile vamale în format electronic depuse la dosar, tarifele celor 23 de transporturi în cauză trebuie să beneficieze de scutire de drept de deducere, conform prevederii din art.143 alin.1 din Codul fiscal, care arată că sunt scutite de TVA (...) prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.144¹ legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regim de antrepozit de taxă pe valoare adăugată.

Susține recurenta-reclamantă că aplicarea acestui temei se impune a fi făcută, deoarece aceste 23 de transporturi au fost parte componentă din exporturi de mărfuri, al căror specific a impus transbordarea de la mijlocul de transport rutier la cel maritim în terminale logistice din porturile Bremerhaven – zona liberă („free zone”), având în vedere că o destinație finală a mărfurilor nu a fost și nici nu ar putea să fie într-un terminal logistic portuar dintr-o zonă liberă, rezultă evident că nici livrarea nu a fost una intracomunitară, containerele cu mărfuri fiind îmbarcate și exportate spre S.U.A., cum dovedesc declarațiile vamale în format electronic.

4. Totodată, prealabil transbordării mărfii pentru transportul către beneficiarul final din S.U.A., acestea au fost plasate în totalitate în terminalele logistice din zona liberă Bremerhaven, astfel că în speță instanța ar fi trebuit să constate aplicabilitatea Codului Fiscal, art. 144 al. 1 lit. „a” pct.3 pentru toate cele 23 de transporturi, nu numai pentru cele 7 indicate de către expert.

Susține recurenta că potrivit textului invocat, „Sunt scutite de T.V.A. următoarele: „a” livrarea de bunuri care urmează să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber”. Scutirea de T.V.A. este un drept dovedit prin administrarea ca dovezi a declarațiilor vamale în format electronic, prealabil părăsirii spațiului vamal comunitar bunurile fiind depozitate în zona liberă Bremerhaven, sub autoritatea oficiului vamal Bremerhaven, identificat în declarațiile ECS atât prin denumirea proprie, cât și prin codul specific - DE 002452 (rubrica 29 din declarațiile în format electronic). Aceste detalii prevăzute în probele administrate în cauză au fost însă neobservate de către instanța de fond, ceea ce atestă, în opinia sa, insuficienta cercetare a speței.

Pentru a dovedi valabilitatea declarațiilor vamale în format electronic (ECS), arată recurenta că fiecare dintre acestea prezintă numărul de evidență al M.R.N. (Movement Reference Number), adică numărul unic de referință al

c
e
ca
C
es
pu
PR
atâ

însc
baza
pent
fieca
ceea
S.R.I
2222/
Fiscal
menți

MICH
eviden

(înscris
(Hauptz
birou va
scriptic i
export în

Codului V
1992, cu
prin înscri
în mod ne.
întrucât la

declarației de export, alocat de aplicația ECS-RO, instituită prin Ordinul A.N.A.F. nr. 6632 / 2007; aplicarea acestui MRN de către vamă valorează însăși acceptarea declarației vamale de export, ceea ce înseamnă că exporturile sunt certe și au fost finalizate prin recepția mărfii în S.U.A. Prin urmare, se demonstrează că S.C. S.R.L. chiar a realizat un transport adiacent unui export de marfă.

Recurenta completează argumentul de mai sus cu textul din normele tehnice ale Ordinului nr.6632/2007 - art. 7 - care prevede că, „în cazul în care declarația respectă dispozițiile stabilite la art. 62 din Regulamentul (CEE) nr. 2.913/1992 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar, biroul vamal de export acceptă declarația, acesteia atribuindu-i-se MRN-ul în mod automat de către aplicația ECS-RO. Lucrătorul vamal înscrie MRN-ul în rubrica corespunzătoare din forma tipărită a DEE.”

Din cele afirmate, recurenta susține că se poate concluziona că în aceste declarații vamale sunt prevăzute toate informațiile care dovedesc operațiunea de export, atât nr. de înmatriculare al mijlocului de transport al societății, cât și nr. de container, acestea fiind identice în urma confruntării cu mențiunile din scrisoarea C.M.R. aferentă. În aceste condiții, obligația de a demonstra operațiunea de export este dovedită cu prisosință, întrucât o copie a unei declarații vamale este o dovadă cel puțin la fel de utilă ca și o copie a carnetului T.I.R. sau T-ului, iar S.C.

S.R.L. a deținut și a înfățișat aceste declarații vamale în format electronic, atât în fața instanței de fond, cât și în fața inspectorilor care au executat controlul.

Detaliind, recurenta susține că declarațiile vamale în format electronic au înscrise aceeași serie cu cea care apare în declarația de tranzit EX / A (documente în baza cărora s-a admis în parte contestația) și cuprind toate elementele relevante pentru existența exportului și, în plus, în aplicația informatică ECS a exportatorului, fiecare declarație astfel înfățișată apare ca rezultat al controlului efectuat de vamă, ceea ce dovedește încă o dată faptul că este îndeplinită de către S.C.

S.R.L. condiția exoneratoare de T.V.A. cerută prin Instrucțiunile Ordinului nr. 2222/2006, art. 4 al. 2 și 4, care conduce la aplicarea art. 143 al. 1 lit.,c” din Codul Fiscal, motiv pentru care consideră că nu este corect și echitabil pentru aceasta să se mențină această obligație de a suporta T.V.A..

5. O altă dovadă care demonstrează că cele 23 de transporturi pentru S.C. MICHELIN ROMÂNIA S.A. au fost aferente unor exporturi o reprezintă nr. de evidență al biroului vamal de ieșire.

Astfel, susține recurenta, în declarațiile de tranzit, biroul vamal de ieșire înscris la rubrica 29 din declarația EX A) a fost de fiecare dată Biroul Vamal (Hauptzollamt) Bremerhaven, cu nr. de identificare DE 002452. Ștampila acestui birou vamal apare în unele dintre declarațiile EX A, fiind de asemenea menționat și optic în toate declarațiile vamale în format ECS pe care le-a depus în cazul fiecărui export în parte.

6. Existența exporturilor în cauza de față rezultă și din interpretarea Codului Vamal al Uniunii Europene, aprobat prin Regulamentul CEE nr. 2913/12 Oct 1992, cu modificările ulterioare. Ori, prin raportare la situația relevată și dovedită în inscrierile de la dosar, instanța de fond trebuia să constate că s-a colectat T.V.A. în mod nelegal pentru servicii care țin direct de exporturi în toată puterea cuvântului, întrucât la marfa transportată de către S.C. S.R.L. s-au întocmit de

către exportatorul Michelin România S.A. declarațiile vamale electronice, prin intermediul comisionarului CETA S.A. București.

Deci, susține recurenta, încă de la încărcare, marfa a reprezentat un export din România către S.U.A. iar dispoziția de colectare a T.V.A. la aceste servicii de transport aferente exportului trebuia anulată integral. Pe de altă parte, în măsura în care intimata avea dubii cu privire la realizarea efectivă a exporturilor, atunci ar fi trebuit să efectueze controale suplimentare pentru a releva o eventuală fraudă, și nu să considere pe baza unor aparențe că exporturile nu ar exista.

În ceea ce privește zona liberă și oficiul vamal Bremerhaven, existența acestora este atestată ca atare prin Lista aprobată de către Comisia Uniunii Europene - 1999/C 345/03 din 02 Dec 1999. Zona liberă/portul liber Bremerhaven/este menționată în rândul 3 din această listă a Comisiei Uniunii Europene; autoritatea vamală competentă care administrează această zonă liberă este „Hauptzollamt Bremerhaven - Oficiul vamal Bremerhaven, acesta apărând și în mențiunile și vizele aplicate pe unele declarații EX/ A anexate facturilor sale.

În ceea ce privește regimul juridic al zonelor libere (între care se află și portul Bremerhaven), recurenta susține că în art.166 din Codul Vamal al Uniunii Europene se stabilește că acestea fac parte din teritoriul vamal al comunității în care mărfurile comunitare pentru care există o astfel de dispoziție în conformitate cu legislația comunitară (...) beneficiază de măsurile legate în mod obișnuit de exportul mărfurilor, pe baza plasării lor într-o zonă liberă sau un antrepozit liber. Deci, prin însuși transportul mărfurilor de către S.R.L într-o astfel de zonă se dovedește implicit existența unui export de mărfuri. Totodată, art. 168 din același Cod arată că mărfurile ajunse în aceste zone sunt supuse supravegherii vamale, ceea ce s-a și întâmplat în cazul transporturilor sale, existând mai multe declarații EX / A anexate la CMR pe care s-a aplicat viza Hauptzollamt Bremerhaven - Free zone (Oficiul Vamal Bremerhaven - zona liberă), acestea fiind completate de declarațiile vamale ECS, anexate deopotrivă.

Precizează recurenta că potrivit art. 253 ultimul alineat din Codul Vamal Comunitar, acesta este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre, deci inclusiv în România.

7. Referitor la cele trei curse de transport marfă aferente unor exporturi din România spre Kuweit prin portul Vlissingen (Olanda), recurenta susține că instanța nu a analizat documentele în mod corect și nu a observat că, la aceste curse, s-au prezentat în copie declarațiile vamale EX/A, din care se poate observa cu ușurință că exportator este I.M.S.A.T. S.A București, iar importator/destinatar ~~KHARAFI National WLL din Safat, statul Kuweit. Această marfă exportată a fost descărcată la terminalul Supermaritime Nederland B.V. din portul Vlissingen (Olanda), fiind apoi transportată pe cale maritimă în Kuweit. Operațiunile vamale de export au fost inițiate de către vama Târguri și Expoziții din București și sunt validate prin însuși alocarea în fiecare caz a unui număr de referință a operațiunii - „movement reference number”.~~

Arată recurenta că acest număr unic al operațiunii de export se alocă numai în cazul în care se îndeplinesc condițiile de realizare a exportului ori, operațiunile de export respective sunt dovedite chiar cu cele trei declarații vamale și, prin urmare, în cauză s-au interpretat greșit actele depuse și legislația vamală, întrucât prin alocarea unui MRN, operațiunea respectivă de export nu poate să fie încadrată

C
p
de
co
co
năș
la c
mar
cum

trans
bunu
Ordin
docun
EX/A.

solicită
admiter
nr.66/06
880/22 M
sumă de
mod eror
0,1%/zi d
de aceste :

simultan ca transport intracomunitar de bunuri în care beneficiarul este tot în Uniunea Europeană. De asemenea, declarațiile vamale atestă că importatorul era din Kuweit, astfel că destinația din scrisoarea C.M.R. (Supermaritime Nederland B.V. Olanda) nu era cea finală, ci numai locul transbordării în vederea transportului maritim spre importatorul kuweitian. Așadar, destinația acestor mărfuri nu a fost Olanda iar transportul nu a fost unul intracomunitar, astfel că în portul Vlissingen (Olanda) s-a încheiat numai parcursul terestru al exportului, și nu întreaga livrare.

În plus, susține recurenta, operațiunea vamală a fost deschisă la biroul vamal de plecare din România (vama Târguri și Expoziții București), iar faptul că viza de ieșire din spațiul vamal european nu apare pe documente nu demonstrează că de fapt nu a existat un export, ci se datorează faptului că marfa a fost depozitată temporar în terminalul portuar al societății Supermaritime Nederland B.V. până la îmbarcarea pe vas cu destinația Kuweit (conform ștampilei destinatarului din scrisorile C.M.R.), moment la care SC SRL, ca și cărăuș terestru, nu se mai afla la fața locului.

Precizează recurenta că existența exportului rezultă din declarațiile de tranzit emise de către vama de încărcare - vama română - aceste declarații model EX / A având la fiecare dintre cele 3 transporturi mențiunea MRN (numărul de referință al exportului). În declarații sunt menționate atât destinatarul - importator, cât și identitatea mijlocului de transport al cărăușului S.C. S.R.L., de unde rezultă că serviciile de transport au fost aferente unui export de mărfuri.

Totodată, recurenta arată și faptul că în aceste cazuri, există în scrisorile CMR mențiunea modului în care s-a realizat livrarea - FCA - Franco la cărăuș, potrivit condițiilor INCOTERMS din contractele comerciale internaționale. Deci, dacă ar fi fost un transport intracomunitar aferent unei livrări intracomunitare, condiția INCOTERMS „Franco la cărăuș” nu ar mai fi avut aplicabilitate; de esența condițiilor INCOTERMS este și modul de reglementare al obligațiilor vamale născute în urma contractului comercial internațional. În cazul de față, condiția Franco la cărăuș (FCA) este definită de către INCOTERMS ca fiind acea situație în care marfa, după ce a fost vândută este predată de exportator primului cărăuș, numit de cumpărător, la locul convenit.

După cum se poate constata, și în acest al doilea caz există servicii de transport prestate de S.C. S.R.L. și legate direct de exportul de bunuri, astfel cum se stabilește prin condiția prevăzută la art. 4 al. 1 din Instrucțiunile Ordinului nr. 2222/2006, însă instanța de fond nu a ținut cont de existența documentelor justificative de transport ale mărfii exportate, anume declarațiile tip EX/A.

În concluzie, față de motivele arătate și dovezile existente, recurenta solicită admiterea recursului, modificarea în parte a sentinței atacate, în sensul admiterii în tot a contestației formulate, iar pe fondul cauzei anularea în tot a Deciziei nr. 66/06 August 2008 și modificarea în parte a deciziei de impunere atacată nr. 80/22 Mai 2008, în sensul anulării dispoziției de colectare pentru întreaga T.V.A. în sumă de 20.236 lei și restituirea către contestatoare a T.V.A. colectate suplimentar în valoare de 20.236 lei, precum și a penalității aferente, în procent de 10%/zi din suma colectată, pentru toată perioada pentru care a fost lipsită pe nedrept de aceste sume.

Totodată, în baza dispozițiilor art.274 Cod procedură civilă, în situația admiterii recursului, recurenta a solicitat obligarea intimitei la plata cheltuielilor de judecată în sumă de 12,30 lei, reprezentând taxă judiciară de timbru și timbru judiciar aferente formulării prezentului recurs.

În recursul său, recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, critică sentința nr.263 din data de 18 mai 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova – secția comercială și de contencios administrativ, pentru următoarele motive:

1. Instanța de fond în mod greșit și-a însușit în totalitate concluziile raportului de expertiză contabilă, reținând că, „pentru 6 declarații vamale și un CMR, expertul contabil a apreciat că întrucât în aceste documente sunt înscrise aceleași numere ale mijloacelor de transport, mărfurile au fost transportate de reclamantă și pentru aceste transporturi reclamanta beneficiază de scutirea de taxă prevăzută de art. 144 alin.1 cod fiscal”, întrucât atât expertul contabil cât și instanța de fond au ignorat cu desăvârșire faptul că pentru a beneficia de scutirea de T.V.A. pentru bunurile introduse într-o zonă liberă (prevăzută la art. 144, alin. 1 pct. 3 din Codul fiscal) transportatorul trebuie să justifice plasarea mărfurilor în acest regim. Ori, în speță acest lucru nu s-a întâmplat, câtă vreme, în legătură cu transportul în Bremerhaven - Germania, au fost prezentate 5(cinci) declarații vamale de export, purtând trei tipuri diferite de ștampile, în condițiile în care se presupune că mărfurile au fost plasate, toate, în aceeași zonă liberă Bremerhaven, Germania. Ștampilele au menționat „container terminal Bremerhaven”, unele dintre acestea nefiind date.

2. Conform art. 4 alin.2 și alin. 4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2222/2006, documentul specific de transport necesar justificării scutirii de taxă pentru transporturile auto de mărfuri îl reprezintă fie copia carnetului TIR sau a documentului de tranzit comunitar T, fie documentul de transport internațional.

Deși societatea nu a prezentat documente de transport care să poarte viza de plasare a mărfurilor într-o zonă liberă, instanța de fond a concluzionat în sensul celor reținute de expertul contabil și anume că, S.C. S.R.L. beneficiază de scutire de taxă pentru suma de 5.204,88 lei.

În consecință, recurenta-pârâtă D.G.F.P. Prahova a solicitat admiterea prezentului recurs, modificarea în parte a sentinței atacate și pe fond respingerea în totalitate a acțiunii formulate de S.C. S.R.L. ca neîntemeiată.

În recursul său, recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, critică sentința nr.497 din data de 16 noiembrie 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova – secția comercială și de contencios administrativ, pentru următoarele motive:

1. Instanța de fond a ignorat dispozițiile speciale aplicabile în materie, deși au fost invocate, ca temei de drept, prevederile art.124 Cod procedură fiscală.

În conformitate cu dispozițiile art.117 Cod procedură fiscală, procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art.124, se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice. În aceste condiții, este evident că, plata dobânzii convenite contribuabilului se va face numai în baza cererii exprese depuse de acesta la organul fiscal competent.

(
i
a
n
oi
ea
te
so
de
suf
Fin
sent
dob
prin
Gen
trans
liberă
nu po
refuza
obliga
exister
înscris
actelor
soluțio
sentințe
nefonda
vigoare i
plata TV

Temeiul legal al restituirii sumelor de la buget, inclusiv al dobânzilor, îl reprezintă O.M.F.P. nr.1899/2004. Conform acestuia, restituirea se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal căruia îi revine competența de administrare a creanțelor bugetare, denumit organul fiscal competent.

Cererea de restituire va fi însoțită de copii legalizate de pe hotărârile definitive și irevocabile sau de pe decizii ale organelor jurisdicționale sau administrative, după caz, pentru sumele stabilite prin acestea.

Arată recurenta-pârâtă că după primirea cererii de restituire, organul fiscal competent va efectua verificarea acesteia, a documentației anexate și a datelor din evidența pe plătitori și va întocmi un dosar complet pentru operațiunea de restituire, ca va cuprinde: cererea contribuabilului și documentația care a stat la baza acesteia.

Susține recurenta-pârâtă că întrucât reclamanta nu deține, la acest moment, o soluție definitivă și irevocabilă, care să consfințească împrejurarea că obligația colectării TVA stabilită prin decizia de impunere nr.880/2008 este nelegală, ea nu se circumscribează dispozițiilor legale pentru a solicita acordarea de dobânzi în temeiul art.124 Cod procedură fiscală.

2. Recurenta-pârâtă solicită instanței a constata că, nivelul dobânzii solicitate de către reclamantă în temeiul art.120 (7) Cod procedură fiscală, și acordat de instanța fondului cu multă ușurință, este de 0,1, când în realitate, acest nivel a suferit modificări, prin legile bugetare anuale, în prezent el fiind de 0,04%.

Față de aceste considerente, recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova a solicitat admiterea recursului, modificarea în tot a sentinței nr.497/16.11.2010 și, în consecință, respingerea cererii de acordare a dobânzilor.

Recurenta-reclamantă SC SRL a formulat *întâmpinare*, prin care a solicitat respingerea recursurilor formulate de recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, ca nefondate.

Reclamanta arată că instanța de fond s-a raportat concret la scrisorile de transport CMR vizate de primire de către Eurogate Container Terminal din zona liberă Bremerhaven, forma și dimensiunile ștampilelor unei autorități vamale străine nu pot avea efect juridic, realizarea celor 23 de operațiuni de export pentru care s-a refuzat dreptul de deducere sunt confirmate de către Biroul Vamal Bremerhaven, obligarea pârâtei la plata majorărilor de întârziere este justificată având în vedere existența unei cereri prealabile de rambursare TVA.

În susținerea recursurilor, cele două recurente au depus la dosar înscrisuri.

Examinând sentințele recurate prin prisma motivelor de recurs, a actelor și lucrărilor dosarului, precum și a dispozițiilor legale care au incidență în soluționarea cauzei, Curtea constată că recursul reclamantei declarat împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova este nefondat, pentru următoarele considerente:

În conformitate cu dispozițiile art.143 alin.1 lit.c Cod fiscal, în forma în vigoare în perioada pentru care reclamanta a solicitat deducerea TVA, sunt scutite de plata TVA prestările de servicii, cu excepția celor prestate de intermediari, legate

direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regim de antrepozit de TVA, prevăzut la art.144 alin.1 lit.a pct.8 Cod fiscal, sau într-unul dintre regimurile vamale suspensive prevăzute la art.144 alin.1 lit.a pct.1-7 Cod fiscal.

Potrivit art.144 alin.1 lit.a pct.2 Cod fiscal, sunt scutite de plata TVA livrările de bunuri care urmează să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar.

În situația în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute de aceste dispoziții legale, aplicarea scutirii de TVA este condiționată de respectarea procedurii stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, în conformitate cu art.144 alin.2 Cod fiscal.

În baza acestui articol, s-a emis O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1 lit.a-i, art.143 alin.2 și art.144¹ Cod fiscal, prin care s-a reglementat procedura de aplicare a scutirii de TVA.

Astfel, potrivit art.4 alin.2-4 din O.M.F.P. nr.2222/2006, scutirea de TVA prevăzută de art.143 alin.1 lit.c Cod fiscal, pentru serviciile de transport se justifică de transportator sau de casa de expediție cu următoarele documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.5 Cod fiscal sau, după caz, documentul specific de transport care îndeplinește condițiile prevăzute de acest articol;

b) contractul încheiat cu exportatorul, cu titularul regimului suspensiv sau cu casa de expediție;

c) documente specifice de transport, respectiv copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, în cazul unui transport intracomunitar, documentul de transport internațional

d) documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate sau sunt plasate într-unul dintre regimurile vamale suspensive prevăzute de codul fiscal.

Reclamanta a depus la dosar un număr de 26 facturi pentru transporturile efectuate, însă toate aceste înscrisuri poartă mențiunea „transport intracomunitar de marfă”.

De asemenea, reclamanta a depus la dosar comenzile primite de la două case de expediție în care se prevede transport intracomunitar pe ruta România-Germania, respectiv România-Regatul Țărilor de Jos (Olanda) precum și predarea mărfurilor unor firme care își desfășoară activitatea în zona porturilor Bremerhaven și Vlissingen și nu în zona liberă a acestor porturi.

Reclamanta a mai prezentat documente de transport internațional (GMR) dar niciunul dintre cele 26 de documente nu are viza de ieșire de pe teritoriul Uniunii Europene.

Reclamanta nu a prezentat carnetele TIR deși prezentarea acestor documente era obligatorie în conformitate cu dispozițiile art.4 alin.2-4 din O.M.F.P. nr.2222/2006.

Reclamanta nu a prezentat niciun fel de documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate sau plasate în unul dintre regimurile vamale suspensive reglementate de art.144 alin.1 lit.a pct.1-7 Cod fiscal.

Din raportul de expertiză contabilă întocmit de expert Căruțașu Gheorghe (filele 292-301 dosar primă instanță) rezultă că pentru 19 operațiuni de

transport, reclamanta nu a prezentat documentele justificative prevăzute de art. 4 alin.2-4 din O.M.F.P. nr.2222/2006, astfel încât nu se încadrează în categoria operațiunilor scutite de plata TVA cu drept de deducere, fiind transporturi intracomunitare, cu loc de plecare și loc de sosire pe teritoriul Uniunii Europene, în consecință fiind impozabile în România.

Reclamanta susține că a făcut dovada că bunurile transportate au fost exportate sau plasate în unul dintre regimurile vamale suspensive prin prezentarea declarațiilor vamale model ECS reglementate prin Ordinul ANAF nr.6632/2007.

Prima instanță a reținut în mod corect că scutirea de la plata TVA este condiționată de prezentarea documentelor prevăzute de art.4 alin.2-4 din O.M.F.P. nr.2222/2006, declarațiile vamale în format electronic, valabile conform Codului vamal, nefiind de natură a suplini lipsa documentelor expres prevăzute de actele normative mai sus menționate care reglementează procedura scutirii de la plata TVA.

În concluzie, Curtea reține că, pentru a beneficia de scutirea de la plata TVA, nu este suficient ca persoana interesată să facă dovada, prin orice mijloc de probă, a faptului că bunurile transportate au fost exportate sau plasate în unul dintre regimurile vamale suspensive, fiind necesar să se prezinte documentele expres prevăzute în procedura de scutire de la plata TVA reglementată de O.M.F.P. nr.2222/2006.

Față de cele reținute, în baza art.312 alin.1 Cod procedură civilă, Curtea va respinge recursul declarat de reclamantă împotriva sentinței nr.263/18.05.2010 pronunțată de Tribunalul Prahova, ca nefondat.

În ceea ce privește recursurile declarate de pârâtă împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 și a sentinței nr.497 din data de 16 noiembrie 2010 pronunțate de Tribunalul Prahova, Curtea constată că aceste recursuri sunt fondate, pentru următoarele considerente:

Cu privire la celelalte 7 transporturi, expertul apreciază că este incidentă scutirea de taxă prevăzută de art.144 alin.1 Cod fiscal întrucât s-a făcut dovada plasării mărfurilor în zona liberă a portului Bremerhaven, având în vedere că în declarațiile vamale în format electronic și documentele de transport internaționale sunt înscrise aceleași numere ale mijloacelor de transport, opinia însușită și de prima instanță în considerentele hotărârii.

Curtea constată că nici în ceea ce privește aceste 7 transporturi nu au fost respectate dispozițiile art.144 alin.2 Cod fiscal și art. 4 alin.2-4 din O.M.F.P. nr.2222/2006, reclamanta neprezentând documentele prevăzute de aceste acte normative.

În consecință, Curtea reține că nici pentru aceste 7 transporturi reclamanta nu beneficiază de dreptul de scutire de la plata TVA, deoarece nu a făcut dovada faptului că bunurile transportate au fost exportate sau plasate în unul din regimurile vamale suspensive, prin documentele expres enumerate de actele normative mai sus menționate.

Prin înscrisurile depuse de reclamantă la dosarul de recurs, respectiv adresa Biroului Vamal Bremerhaven din 28.01.2011 (filele 37-40 dosar recurs), aceasta a încercat să facă dovada faptului că există o identitate între operațiunile de transport atestate de declarațiile vamale în format electronic și cele pe care Biroul Vamal Bremerhaven le-a transmis Biroului Vamal Ploiești.

Sub acest aspect, dovada efectuării unei operațiuni de export în conformitate cu dispozițiile Regulamentului (CE) nr.2454/1993, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr.1875/2006, nu atrage automat dreptul la scutirea de plata TVA, acest drept fiind condiționat de respectarea procedurii reglementate de legea română, inclusiv dispozițiile privind mijloacele de probă, în conformitate cu principiul autonomiei procesuale din dreptul comunitar.

În concluzie, Curtea constată că decizia nr.66/6.08.2008 emisă de D.G.F.P. Prahova prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă pentru suma totală de 21.886 lei reprezentând TVA colectată suplimentar care diminuează TVA solicitată la rambursare, precum și majorările de întârziere aferente, a fost emisă cu respectarea dispozițiilor legale.

Față de cele reținute, în baza art.312 alin.3 raportat la art.304 pct.9 Cod procedură civilă, Curtea va admite recursul declarat de pârâtă împotriva sentinței nr.263/18.05.2010 pronunțată de Tribunalul Prahova și va modifica sentința atacată în sensul că va respinge acțiunea ca neîntemeiată.

Având în vedere această soluție, Curtea va admite recursul declarat de pârâtă împotriva sentinței nr.497/16.11.2010 pronunțată de Tribunalul Prahova și va modifica sentința atacată în sensul că va respinge cererea de completare a sentinței nr.263/18.05.2010 pronunțată de Tribunalul Prahova, ca neîntemeiată.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge ca nefondat recursul formulat de reclamanta **SC SRL**, prin reprezentanții săi legali, cu sediul în str. nr. ... bl. ... ap. județul ... împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova – Secția comercială și de contencios administrativ, în contradictoriu cu pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA**, prin reprezentanții săi legali, cu sediul în Ploiești, str.Aurel Vlaicu, nr.22, județul Prahova și intimata **DIRECȚIA GENERALĂ A MARILOR CONTRIBUABILI BUCUREȘTI**, prin reprezentanții săi legali, cu sediul în București, str.M.Sebastian, nr.88, sector 5.

Admite recursul formulat de pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA** împotriva sentinței nr.263 din data de 18 mai 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova – Secția comercială și de contencios administrativ.

Modifică sentința în sensul că respinge acțiunea ca neîntemeiată.

Admite recursul formulat de pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA** împotriva sentinței nr.497 din data de 16 noiembrie 2010 pronunțată de Tribunalul Prahova - Secția comercială și de contencios administrativ.

Modifică sentința în sensul că respinge cererea de completare a sentinței nr.263/18.05.2010 pronunțată de Tribunalul Prahova, ca neîntemeiată.

Irevocabilă.
Pronunțată în ședință publică, azi, 23 martie 2011.

Președinte,

Judecători,

Adriana



Grefier,



Red.ARG/CC
2 ex/20.04.2011
d.f. 586/105/2009 – Tribunalul Prahova
Operator de date cu caracter personal
Notificare nr.3120

în
ost
la
urii
, în

de
i de
entar
ziere

Cod
itintei
a în

rat de
și va
ntintei

TRANS
ubetulin
mal
ontencios
ALA 4
sedul în
IRECTIA
ezentarii
RALA 4
dels ma
contencios

RALA 4
data de 16
rala și de
a sentinței