



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 339 / 31.07.2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA - .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906450/14.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. .X./12.03.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/14.03.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA - .X.**, cu sediul în Aleea .X. nr. 1, .X., .X., Județul .X., C.U.I. RO.X., J10/X/1999, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011.

SC .X. SA - .X. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, urmare inspecției fiscale efectuate de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

La data depunerii contestației, **SC .X. SA** cu sediul în Aleea .X. nr. 1, .X., .X., Județul .X., C.U.I. RO.X., J10/.X./1999 figurează la poziția nr. X din ORDIN Nr. 3565 din 8 decembrie 2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011 către **SC .X. SA**, prin posta, respectiv **24.01.2012**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **24.02.2012**, așa cum reiese din ștampila postei, aplicată pe plicul aflat 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 O.G. 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 **SC .X. SA**.

I. Prin contestația formulată, **SC .X. SA** solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unei obligații de plată în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Totodata, societatea solicita:

- aplicarea unitara si coroborata a tuturor dispozitiilor legale incidente, precum si respectarea intocmai a principiilor constitutionale ale prevalentei dispozitiilor legale comunitare asupra celor nationale;
- stabilirea starii de fapt si constatarea respectarii intocmai de catre **SC .X. SA** a conditiilor cerute pentru aplicarea justificata a scutiilor si a deducerii TVA, precum si constatarea existentei tuturor documentelor justificative in acest sens;

- constatarea caracterului eronat in fapt si a lipsei de temei juridic al constatarilor organului fiscal referitoare la pretinsele aplicari gresite de catre **SC .X. SA** a scutirilor de la plata TVA si a deducerii TVA;
- aprobarea la rambursare a TVA in valoare de .X. lei, solicitata la rambursare prin deonturile de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare, aferente lunilor noiembrie si decembrie 2010;
- constatarea caracterului nedatorat al accesoriilor calculate, in temeiul principiului "accessorium sequitur principale" si desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. F-MC .X./28.12.2011.

În motivarea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

Referitor la regimul scutirii aplicabile livrarilor intracomunitare catre .X., Ungaria

Societatea invoca urmatoarele prevederi legale aplicabile:

- Constitutia Romaniei, art.11, alin.(1) si (2), art.148, alin.(2);
- a 6-a Directiva 77/388/CEE;
- tratatul privind Uniunea .X.a;
- tratatul privind aderarea Republicii Bulgaria si a Romaniei la UE;
- Conventia ONU din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport .X. de marfuri pe sosele (CMR);
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - art.143 alin.(2);
- Ordinul MFP nr.2.222/2006, art.10.

sustinand ca, in cuprinsul dispozitiilor legale mentionate nu exista prevederi care ar preciza ce document anume atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru. De asemenea, nici in alte acte normative nationale nu exista prevederi exprese privind documentul in cauza.

In acelasi sens, societatea invoca aplicabilitatea concluziilor Avocatului General al Curtii de Justitie a Uniunii Europene exprimate in Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punctele 63, 66, 67.

Societatea sustine ca, scrisoarea de transport .X. (CMR), semnata si stampilata de catre .X. in calitate de beneficiar al livrării intracomunitare de bunuri, atesta ca bunurile au ajuns la destinatia prevazuta, in aceste conditii, nicio dovada suplimentara, in afara de scrisorile de trasura CMR, nu ar fi putut fi obtinuta in mod rezonabil, avand in vedere natura operatiunii in cauza (in acest sens, societatea invoca Hotararea Curtii de Justitie

a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punctele 15, 16 si 68).

Societatea sustine ca, organul fiscal isi intemeiaza decizia de impunere si pe constatările din Raportul de inspectie fiscala si pe informatiile primite de la autoritatile fiscale din Ungaria, transmise prin raspunsul de tip „SCAC” inregistrat in evidenta Compartimentului de schimb .X. de informatii sub nr..X./04.10.2011.

Astfel, autoritatile fiscale din Ungaria sustin ca firma .X., societate ungara si inregistrata in scopuri de TVA in Ungaria, nu functioneaza la sediul declarat. Insa, printr-un raspuns similar transmis aceluiasi Compartiment de schimb .X. de informatii inregistrat sub nr..X./06.07.2010 in cadrul inspectiei fiscale desfasurata la o alta societate romana implicata in aceste tranzactii, .X. .X. SA, autoritatile din Ungaria isi reevalueaza asertiunile, afirmand ca .X. .X. .X. isi desfasoara activitatea in Romania. Societatea concluzioneaza ca autoritatile ungare desi au avut, cel putin, dubii cu privire la locul in care isi desfasoara activitatea societatea .X., nu au procedat la anulara inregistrarii in scopuri de TVA a societatii. La data de 04.10.2011 (dupa mai bine de 1 an de la data primului raspuns transmis autoritatilor romane), procedura de anulare a codului de inregistrare in scopuri de TVA era doar in stadiul de initiere.

Societatea considera ca printr-o actiune prompta a autoritatilor ungare de anulare a inregistrarii codului de inregistrare in scopuri de TVA, frauda de tip carusel/facturare in lant la care fac referire si care a fost desfasurata de .X. pe teritoriul Romaniei ar fi putut fi evitata sau, macar, efectele ei ar fi fost semnificativ diminuate.

Decizia organului fiscal de a refuza scutirea de TVA a livrarilor intracomunitare contravine legislatiei si jurisprudentei comunitatii europene, cu atat mai mult cu cat insasi autoritatile fiscale, fie ele din Romania sau Ungaria, nu au depus toate diligentele si eforturile posibile pentru prevenirea sau diminuarea consecintelor fraudei fiscale savarsite de .X..

Astfel, "obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifica uneori cerinte ridicate in ceea ce priveste obligatiile furnizorilor. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului intre furnizor si administratia fiscala, ca urmare a unei fraude savarsite de catre un tert, trebuie sa fie compatibila cu principiul proportionalitatii." (in acest sens, societatea invoca Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 58).

In ceea ce priveste constatările Garzii Financiare la care organele fiscale fac referire, societatea isi insuseste urmatoarele concluzii:

- .X. SA nu a incheiat cu societatile de transport contracte intrucat clauza contractuala de livrare a bunurilor a fost FCA .X., transportul fiind in sarcina

cumparatorului - .X., acesta din urma avand obligatia de a incheia un contract in acest sens;

- .X. SA nu a fost implicata in niciun fel in gestionarea transportului bunurilor livrate, ci reprezentantul desemnat de .X. in Romania, dnul .X. .X., si societatile catre care .X. vindea ulterior bunurile achizitionate de la .X. SA dispuneau organizarea si efectuarea transportului;

- .X. SA nu a participat si nici nu a avut cunostinta de faptul ca se efectua o redirectionare a bunurilor si ca documentele de livrare erau modificate subsecvent, ci marfa era directionata, din nou de societatile catre care .X. vindea ulterior bunurile, toate aceste operatiuni desfasurandu-se in afara societatii, asa cum precizeaza insasi organul fiscal „dupa iesirea pe poarta fabricii”, adica ulterior transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor livrate de la .X. SA catre .X.;

- .X. SA nu avea cunostinta despre faptul ca marfurile erau transportate direct catre clienti din interiorul Romaniei, beneficiarii din Romania fiind cei care cunosteau acest fapt, asa cum precizeaza insasi organul fiscal.

Organul fiscal face vorbire despre anumite pretinse inadvertente, care ar fi trebuit, in opinia organului fiscal, sa-i induca societatii suspiciuni privind credibilitatea si onestitatea .X., societatea aducand urmatoarele argumente:

- **„.X., persoana juridica ungara mentioneaza in documente numere de telefon de contact din Romania”.** Intrucat societatea .X. a imputernicit, ca persoana de contact si reprezentant, pe dnul .X. .X. - cetatean roman, .X. SA considera ca mentionarea in documente a unor numere de telefon de contact din Romania nu reprezinta o inadvertenta care ar fi trebuit sa-i induca societatii anumite suspiciuni, fiind, in fapt, o consecinta fireasca a faptului ca atat .X. SA cat si imputernicitul .X. se aflau pe teritoriul aceluasi stat;

- **„platile erau facute dintr-un cont bancar deschis la o banca din Romania”.** Conform prevederilor art. 4 alin. (3) din Regulamentul BNR nr. 4/01.04.2005 privind regimul valutar, „nerezidentii pot deschide conturi in valuta si in moneda nationala (leu) la institutii de credit.” Mai mult decat atat, orice prevederi contrare, prin care legislatia nationala a unui Stat Membru ar institui restrictii privind circulatia capitalurilor ar fi neavenita si nu ar produce efecte. Astfel, deschiderea de catre nerezidenti a unor conturi pe teritoriul Romaniei este un act de manifestare a principiului liberei circulatii a capitalului. Aplicarea unui tratament diferentiat unui client care isi manifesta acest drept legal echivaleaza cu incalcarea principiului liberei circulatii a capitalului, garantat de art.56 (1) din Tratatul CEE, referitor la libera circulatie a capitalurilor. In consecinta, detinerea de conturi bancare in Romania de catre .X. este legala, demers autorizat de societatile bancare la care acestea au fost deschise, nefiind

o situatie de fapt ce ar fi putut pune sub semnul indoielii credibilitatea si onestitatea acestei societati.

- **"un contribuabil roman, membru al grupului de firme .X. din Romania, avea cunostinta asupra faptului ca .X. nu functioneaza la adresa declarata inca de la data de 24.06.2008 [...]. Mentionam ca managementul firmelor din acest grup este realizat unitar prin intermediul SC .X. .X. SRL".** Organele fiscale nu mentioneaza care este adresa la care coletul a fost transmis, ci doar precizeaza ca la adresa indicata functioneaza un birou de avocatura, folosind in acest sens ca si dovada un email transmis de un reprezentant al firmei de transport unui angajat al .X. .X. SA in cuprinsul caruia, de asemenea, nu se mentioneaza nici tara cu atat mai mult adresa exacta la care a fost expediat coletul. In ceea ce priveste asertiunea organului fiscal privind managementul unitar al societatilor grupului .X. din Romania, s-a scapat din vedere urmatoarea circumstanta: la data de 24.06.2008, societatea .X. .X. SRL nu era infiintata, inmatricularea avand loc mai tarziu, in 21.10.2008, contractul de acordare a serviciilor de consultanta, asistenta de specialitate si management cu .X. SA fiind semnat abia la data de 29.01.2009.

Societatea sustine ca afirmatia organelor fiscale cu privire la faptul ca „acceptarea de catre SC .X. SA a acestui mod de confirmare a livrarilor intracomunitare efectuate” viza, “in principal” respectarea conditiilor de aplicare a scutirii este una tendentioasa, intrucat chiar daca la solicitarea societatii de a i se remite documentul care confirma primirea bunurilor ar fi fost transmis pe fax, prin email sau prin orice alt mijloc de comunicare, acest lucru nu ar fi avut nicio influenta asupra situatiei de fapt, .X. fiind determinat sa prezinte orice document care sa sustina si sa intareasca veridicitatea tranzactiilor derulate pe teritoriul Romaniei (in acest sens, societatea invoca Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punctele 63, 66, 67).

Societatea sustine ca, asa cum toate demersurile initiale de autoritatile romane au aratat, .X. SA nu a fost singurul producator din Romania implicat fara voia sa in aceste tranzactii, iar toate practicile societatii ungare si a reprezentantilor sai au fost abile si planificate in detaliu, intrucat nu au trezit suspiciuni producatorilor romani si nici autoritatilor fiscale din Romania si Ungaria, singurii care stiau sau puteau sti despre reaua-credinta a .X. fiind societatile de transport si beneficiarii finali ai produselor care aveau cunostinta despre provenienta bunurilor si care nu au facut nicio sesizare in acest sens.

Societatea sustine ca, scrisoarea de transport .X. (CMR), semnata si stampilata de catre .X. in calitate de beneficiar al livrarii intracomunitare de bunuri, atesta ca bunurile au ajuns la destinatia prevazuta, in aceste conditii, nicio dovada suplimentara, in afara de scrisorile de trasura CMR, nu ar fi putut fi obtinuta in mod rezonabil, avand in vedere natura

operatiunii in cauza (in acest sens, societatea invoca Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punctele 15, 18 si 68).

Plecand de la pretinsele inadvertente identificate care „ar fi trebuit sa induca societatii anumite suspiciuni privind credibilitatea si onestitatea partenerului”, organele fiscale concluzioneaza faptul ca .X. SA "dispunea de toate parghiile necesare in vederea preintampinarii producerii unor astfel de situatii" si opineaza si care ar fi fost masurile rezonabile aflate in puterea sa pe care ar fi trebuit sa le ia, si anume:

- **„contractele de vanzare sa contina o clauza speciala privind raspunderea materiala a clientului (persoana juridica nerezidenta) in cazul nerespectarii conditiei principale pentru realizarea unei livrari intracomunitare, aceea de a transporta efectiv marfurile in afara teritoriului Romaniei, intr-un stat membru UE”.**

Societatea sustine faptul ca, conform contractului cadru incheiat intre .X. SA si .X., serviciile de transport sunt organizate si suportate conform Inconterms 2000, iar conform specificatiilor intocmite conditia de livrare negociata a fost FCA .X..

Regulile Incoterms sunt reguli publicate de Camera .X.a de Comert de la Paris si reprezinta modul uniform de stabilire a obligatiilor vanzatorului si cumparatorului pe parcursul derutarii contractului. Astfel, in cadrul acestor reguli este definita clar pentru conditia FCA obligatia clientului de a transporta bunurile de la locul incarcarii pana la locul de destinatie indicat in CMR.

Societatea sustine ca, intrucat in cazul livrarilor intracomunitare reglementarile legale nu impun conditia inserarii in textul contractului a unei clauze speciale de atragere a raspunderii materiale a clientului care nu transporta bunurile de pe teritoriul Romaniei in alt stat membru, asa cum a fost el indicat in documentele de transport, in vederea aplicarii scutirii de taxa, societatea poate inregistra dificultati in negocierea contractelor, manifestate prin pierderea unor clienti potentiali si chiar existenti, care se vor orienta spre potentiali furnizori de pe teritoriul Romaniei, care nu au o abordare atat de agresiva si nu impun o asemenea conditie restrictiva.

Pe de alta parte, societatea precizeaza ca parghiile anterior enumerate sunt parghii subiective si nu isi au originea intr-un act normativ, fiind nimic altceva decat pareri sau recomandari ale echipei de inspectie fiscala. Intr-un caz similar, o alta echipa de inspectie fiscala poate avea o alta parere si poate considera oportune alte parghii.

In acest caz schimburile comerciale intracomunitare pot deveni extrem de dificile si supuse unor proceduri nereglementate, supuse unui control

subiectiv, iar societatile nu vor avea certitudinea suficientei masurilor de diligenta informale, in conditiile in care riscurile eventuale ar fi prea mari, iar sarcina probei prea dificila pentru a incerca prevenirea unui comportament fraudulos al unui partener.

In esenta, societatea concluzioneaza ca, prin impunerea unor conditii incerte si nereglementate pentru aplicarea scutirii, livrarile intracomunitare ar deveni deosebit de anevoioase sau chiar s-ar descuraja furnizorii sa efectueze astfel de livrari, ceea ce ar contraveni in mod flagrant insasi ratiunii si scopului crearii spatiului liber .X. si a pietei interne unice comunitare, incalcandu-se astfel articolul 29 CE.

Reglementarile comunitare si jurisprudenta relevanta au statuat regula conform careia, statele membre pot impune alte obligatii pe care le considera necesare pentru colectarea taxei si pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva neincalcarii principiului tratamentului egal pentru tranzactiile interne si tranzactiile desfasurate intre statele membre de persoane impozabile.

- „la livrarile intracomunitare cu conditiile de livrare EXW, FCA, la intocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica Instructiunile expeditorului acesta are libertatea de a face orice mentiuni pe care le considera utile cu privire la raspunderea transportatorului in cazul nerespectarii locului prevazut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului Romaniei”.

Societatea sustine ca organul fiscal nu face referire la temeiul legal care ii permite expeditorului ca in conditia de livrare FCA sa faca observatii cu privire la raspunderea transportatorului si invoca aplicabilitatea prevederilor art.12 alin.(1) din Conventia ONU privind CMR, care stabileste ca: „ Expeditorul are dreptul de dispozitie asupra marfii, in special sa ceara transportatorului oprirea transportului, schimbarea locului prevazut pentru eliberare sau sa elibereze marfa unui alt destinatar decit cel indicat in scrisoarea de trasura”.

Coroborand aceste prevederi cu regulile Incoterms, care stabilesc ca, in cazul utilizarii conditiei de livrare FCA, transferul proprietatii si riscurilor de la vanzator la cumparator are loc la data incarcarii bunurilor pe mijlocul de transport al cumparatorului sau al unui tert desemnat de acesta, societatea precizeaza ca, dreptul de dispozitie apartine destinatarului de la aceasta data.

In consecinta, mentionarea pe CMR a conditiei de livrare FCA face aplicabile prevederile alin.(3) din art.12 al Conventiei referitoare la contractul de transport .X. de marfuri pe sosele (CMR): „Dreptul de dispozitie apartine totusi destinatarului din momentul intocmirii scrisorii de trasura, daca expeditorul face o mentiune in acest sens pe scrisoare”. Rezulta fara lipsa de echivoc, in opinia societatii, ca, in cazul conditiei de livrare FCA, expeditorul nu are dreptul de dispozitie asupra marfii, si nu este in drept sa ceara transportatorului oprirea

transportului, schimbarea locului prevazut pentru eliberare sau sa elibereze marfa unui alt destinatar decit cel indicat in scrisoarea de trasura.

Societatea sustine ca, in versiunea RIF pusa la dispozitia sa cu ocazia discutiei finale, organul de inspectie fiscala preciza ca **“la semnarea contractului, a actelor aditionale, a specificatiilor de vanzare si lansarea comenzilor, societatea nu a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul”**. .X. SA sustine ca a prezentat organelor fiscale documente care atesta ca verificarile amintite au fost efectuate, fiind o dovada a unei precautii rezonabile a societatii. In acest sens, societatea a prezentat Decizia nr..X./07 din 04.12.2007 de inmatriculare a societatii .X. de catre Oficiul Registrului Comertului de pe langa Judecatoria .X. precum si o imputernicire prin care dnul .X. .X., reprezentantul legal al .X. il imputerniceste pe dnul .X. .X. sa reprezinte societatea, mentiuni ce nu au fost retinute de organele de inspectie fiscala in RIF.

Avand in vedere faptul ca .X. SA a luat toate masurile rezonabile pentru a se asigura ca bunurile livrate au parasit in mod efectiv teritoriul Romaniei, precum si faptul ca societatea a efectuat aceste tranzactii fara sa fi avut sau sa fi putut avea cunostinta de posibilele intentii frauduloase ale cumparatorului si de continutul fals al documentelor de transport puse la dispozitie de cumparator, in conditiile in care .X. SA a depus toata diligenta pentru a se asigura ca aplica in mod corespunzator dispozitiile legale privind TVA si ca nu participa la fraudă, societatea isi revendica dreptul, in calitate de furnizor, la aplicarea scutirii prevazute de art. 143 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca, buna-credinta a .X. SA in efectuarea tranzactiilor cu .X. rezulta si din faptul ca in eventualitatea comiterii fraudei de catre cumparator, aceasta era pagubita in mod direct. Astfel, in cazul in care cumparatorul nu transporta bunurile in afara teritoriului Romaniei, acestea erau revandute in mod fraudulos in Romania, facand concurenta SC .X. SA, intrucat preturile cu care .X. SA vinde produse in afara Romaniei sunt, ca regula, inferioare preturilor practicate pe piata interna.

Deasemenea, societatea sustine ca in procesul de comercializare a produselor .X. SA urmeaza aceleasi principii atat pentru livrarile pe piata interna cat si pentru livrari intracomunitare si pentru exporturi in afara comunitatii europene, pretul de vanzare comportand modificari, de la caz la caz, in functie de anumiți factorii interni, precum nivelul cererii si al ofertei, caracteristicile pietei careia i se adreseaza societatea, si de anumiți factori externi, precum politica de marketing practicata, conjunctura economica, inflatia, rata dobanzii, politica fiscala, reglementarile legale referitoare la stabilirea preturilor etc.

Societatea invoca aplicabilitatea dispozitiilor legale continute in Tratatul privind Uniunea .X., in Directivele privind TVA, cu privire la principiile esentiale pe baza carora functioneaza Uniunea .X., in special principiul securitatii juridice, principiul proportionalitatii si principiul neutralitatii TVA.

Astfel, "in exercitarea competentelor lor, statele membre trebuie sa respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridica comunitara, printre care figureaza in special principiul securitatii juridice si al proportionalitatii."

In plus, "rezulta de asemenea din jurisprudenta Curtii referitoare la recuperarea a posteriori a TVA-ului ca masurile pe care statele membre au posibilitatea sa le adopte in vederea colectarii taxei si a prevenirii evaziunii fiscale nu pot sa fie utilizate in asa fel incat sa afecteze neutralitatea TVA-ului" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punctele 45 si 46).

In primul rand, cu privire la principiul securitatii juridice, "trebuie amintit ca acesta are o importanta deosebita atunci cand este vorba de o reglementare susceptibila sa determine cheltuieli financiare, pentru a le permite celor interesati sa cunoasca cu exactitate intinderea obligatiilor pe care aceasta le-o impune (a se vedea Hotararea din 15 decembrie 1987, Tarile de Jos/Comisia, 326/85, Rec, p. 5091, punctul 24, precum si Hotararea Halifax si altii, citata anterior, punctul 72). Rezulta ca este necesar, astfel cum subliniaza in mod intemeiat Teleos si altii, precum si Comisia, ca persoanele impozabile sa aiba cunostinta de obligatiile lor fiscale inainte de a incheia o operatiune" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 48).

"Astfel, ar fi contrar principiului securitatii juridice ca un stat membru, care a prevazut conditiile pentru aplicarea scutirii unei livrari intracomunitare, stabilind o lista de documente ce trebuie prezentate autoritatilor competente, si care a acceptat initial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, sa poata ulterior sa oblige acest furnizor sa achite TVA-ul aferent acestei livrari in cazul in care se dovedeste ca, din cauza unei fraude savarsite de persoana care achizitioneaza bunurile, despre care furnizorul nu avea si nu putea avea cunostinta, bunurile in cauza nu au parasit, in realitate, teritoriul statului membru de livrare" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 50). "Or, a obliga persoana impozabila sa furnizeze o dovada concludenta ca bunurile au parasit in mod fizic statul membru de livrare nu garanteaza aplicarea corecta si directa a scutirilor. Din contra, aceasta obligatie o plaseaza intr-o situatie de incertitudine in ceea ce priveste posibilitatea aplicarii scutirii in cazul livrarii sale intracomunitare sau in ceea ce priveste necesitatea de a

include TVA-ul in pretul de vanzare" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 51).

In al doilea rand, cu privire la principiul proportionalitatii, societatea sustine ca, o livrare intracomunitara nu trebuie calificata retroactiv ca fiind livrare interna nescutita, in temeiul unei situatii de fapt aparute ulterior - frauda cumparatorului, Comisia .X.a sustinand ca, "in acest caz, furnizorul nu poate fi obligat ta plata TVA-ului" (extras din concluziile Avocatului General in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 71).

"In caz contrar, aceasta ar constitui "o sarcina disproportionata pentru furnizor si, implicit, un obstacol in calea liberei circulatii a marfurilor. Riscul ca furnizorul sa poarte raspunderea pentru plata TVA-ului in cazul in care beneficiarul nu exporta efectiv bunurile, ci simuleaza transportul cu ajutorul unor documente de transport contrafacute, poate sa ii descurajeze pe furnizor de la efectuarea de tranzactii transfrontaliere. Acest punct de vedere al statelor membre contrazice astfel obiectivele regimului tranzitoriu. Astfel cum reiese din dedaritia comuna a Consiliului si a Comisiei cu ocazia adoptarii Directivei 91/680, citata de Comisie, nici intentia legiuitorului nu a fost ca raspunderea furnizorului sa fie atat de larga" (concluziile Avocatului General in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 72 si 73).

"Desigur, obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifica uneori cerinte ridicate in ceea ce priveste obligatiile furnizorilor. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului intre furnizor si administratia fiscala, ca urmare a unei fraude savarsite de catre un tert, trebuie sa fie compatibila cu principiul proportionalitatii. In plus, in loc sa previna frauda fiscala, un regim care plaseaza toata responsabilitatea platii TVA-ului in sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia in frauda, nu protejeaza in mod necesar sistemul armonizat de TVA impotriva fraudei si a abuzului persoanei care achizitioneaza bunurile. Aceasta din urma, daca ar fi scutita de orice responsabilitate, ar putea, intr-adevar, sa fie incurajata sa nu expedieze sau sa nu transporte bunurile in afara statului membru de livrare si sa nu le declare in scopuri de TVA in statele membre de destinatie avute in vedere" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 58).

In al treilea rand, principiul neutralitatii fiscale, "este necesar sa se aminteasca faptul ca acest principiu nu permite, printre altele, ca prestatii asemanatoare, care se afla, asadar, in concurenta unele cu celelalte, sa fie tratate in mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului. [...] Or, daca furnizorii in cauza in actiunea principala ar fi obligati sa achite ei insisi TVA-ul a posteriori, principiul mentionat nu ar fi respectat, intrucat furnizorii care efectueaza operatiunile pe teritoriul tarii nu sunt niciodata grevati de taxa aferenta iesirilor,

dat fiind ca este vorba despre un impozit indirect la consum. Prin urmare, persoanele impozabile care efectueaza o operatiune intracomunitara, in conditii precum cele din actiunea principala, ar fi intr-o pozitie mai putin avantajoasa decat cea a persoanelor impozabile care efectueaza o operatiune interna" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punctele 59 si 60).

Asa cum subliniaza si Comisia .X.a, "odata ce furnizorul si-a indeplinit obligatiile referitoare la dovada unei livrari intracomunitare, atat timp cat obligatia contractuala de a expedia sau de a transporta bunurile in afara statului membru de livrare nu a fost indeplinita de catre persoana care achizitioneaza bunurile, aceasta din urma este cea care ar trebui sa fie obligata la plata TVA-ului in acest stat membru" (in acest sens Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 67).

Pentru a concluziona, societatea invoca alin. 2) din dispozitivul Hotararii Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii: "Articolul 28c sectiunea A litera (a) primul paragraf din a sasea directiva 77/388, astfel cum a fost modificata prin Directiva 2000/65, trebuie sa fie interpretat in sensul ca nu permite ca autoritatile competente din statul membru de livrare sa oblige un furnizor, care a actionat cu buna-credinta si a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul sau la scutirea unei livrari intracomunitare de bunuri, sa achite ulterior taxa pe valoarea adaugata pentru aceste bunuri, atunci cand astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fara sa fie insa stabilita participarea furnizorului mentionat la fraudarea fiscala, atat timp cat acesta din urma a luat toate masurile rezonabile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarea intracomunitara pe care o efectueaza nu il determina sa participe la o astfel de fraudare."

In acelasi sens Curtea de Justitie a Uniunii Europene s-a pronuntat, in data de 12 ianuarie 2006, si in cauzele conexe C-354/03, C-355/03 si C-484/03:

"Tranzactiile care nu sunt ele insele viciate de fraude privind TVA constituie livrari de bunuri sau servicii efectuate de o persoana taxabila actionand ca atare si activitate economica in sensul art.2(1), 4 si 5(1) a Directivei a 6-a a Consiliului 77/388/EEC din 17 mai 1977 pentru armonizarea legislatiei statelor membre privind taxele la cifra de afaceri [...] atunci cand acestea indeplinesc criteriul obiectiv pe care se intemeiaza definitia acestor termeni, indiferent de intentia unui comerciant, altul decat persoana impozabila in cauza, din acelasi lant de aprovizionare si/sau de eventualul caracter fraudulos al altei tranzactii din lant, precedenta sau subsecventa tranzactiei efectuate de persoana impozabila, despre care aceasta persoana impozabila nu

a avut cunostinta sau posibilitatea de a avea cunostinta. Dreptul de a deduce TVA a persoanei impozabile care efectueaza astfel de tranzactii nu poate fi afectat de faptul ca in acelasi lant de operatiuni din care aceste tranzactii fac parte alte tranzactii, precedente sau subsecvente, sunt viciate de fraude privind TVA, daca persoana impozabila nu a avut cunostinta sau modalitati de a avea cunostinta despre acestea".

Societatea invoca in acelasi sens, punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA, ce a concluzionat anterior intr-un caz similar, prin adresa nr. .X./10.02.2009, considerand ca revocarea sau anularea a posteriori a dreptului de aplicare a scutirii prevazute la art.143 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este de competenta exclusiva a organelor judecatoresti si poate fi dispusa doar in situatia in care s-ar constata prin hotarare judecatoreasca definitiva, participarea societatii la fraudata privind TVA.

SC .X. SA sustine ca, in vederea aplicarii sistemului de taxare inversa, a 6-a Directiva a CEE da dreptul statelor membre sa stabileasca formalitatile pe care persoanele impozabile trebuie sa le indeplineasca in vederea exercitarii dreptului de deducere.

Formalitatea impusa de art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este ca beneficiarul sa aplice sistemul de taxare inversa prin efectuarea inregistrarii contabile 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata", inregistrand astfel un credit de TVA care corespunde valorii taxei datorate. .X. SA, in mod eronat, nu si-a indeplinit aceasta obligatie contabila, insa nerespectarea acestei formalitati nu se poate imputa ca fiind facuta cu rea-credinta sau in scopul de a obtine avantaje fiscale necuvenite.

In acest sens, Curtea de Justitie a Uniunii Europene s-a pronuntat, in cauza C-95/07 si C-96/07 Ecotrade SpA, in felul urmatoar: "In ceea ce priveste obligatiile care decurg din art. 18 alin.1 din a 6-a Directiva, desi este adevarat ca aceasta dispozitie permite statelor membre sa stabileasca formalitati privind exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse, nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu poate sa o priveze de dreptul sau de deducere" (punct 62) si "Intr-adevar, din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil actiunilor principale, principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrarilor sa fie acordat daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile" (punct 63).

Societatea sustine ca argumentele invocate de echipa de inspectie fiscala cu ocazia discutiei finale, potrivit carora procedura interna a ANAF privind derularea inspectiei fiscale nu permite organului de control fiscal alegerea altei solutii fiscale decat obligarea .X. SA sa achite TVA ulterior pentru

livrarile catre .X., fara sa fie insa stabilita participarea .X. SA la fraudarea fiscala, contravin flagrant dispozitivului Hotararii Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii (punctul 26) si nesocotesc, pe cale de consecinta, prevederile art. 11, alin.(1)-(2) si art.148, alin. (2) din Constitutia Romaniei.

In opinia societatii, organul de control nu a indeplinit in mod corespunzator obligatiile atribuite prin lege si prin dispozitiile interne ale ANAF, in sensul ca nu a consultat portalul informatic al institutiei, care furnizeaza urmatoarele resurse - "Tabel de corespondenta intre articolele din Codul Fiscal, articolele din Directiva a 77/388/CE, articolele din Directiva 2006/112/CE si hotarariile Curtii Europene de Justitie in domeniul TVA", cu urmatoarea mentiune "La aceasta sectiune gasiti corespondenta intre articolele din Titlul VI al Codului fiscal, Directiva 77/388/CE, Directiva 2006/112/CE si hotararile Curtii de Justitie a Comunitatilor Europene (UCE)".

Utilizarea acestor informatii, disponibile pe pagina de internet a ANAF, la urmatoarea adresa: <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/infotva/iurisprudentaUE.html> este obligatorie pentru organele fiscale, in opinia societatii.

Societatea isi declara buna-credinta si disponibilitatea de a sprijini fara rezerve demersurile de natura penala, indreptate impotriva persoanelor care se fac vinovate de fraudarea mentionata. Astfel, societatea afirma ca, in calitate de martor, a pus la dispozitia DNA a Parchetului de pe langa ICCJ inscrisuri si a furnizat informatii in cadrul dosarului nr.X/P/2010.

Avand in vedere faptul ca .X. SA a luat toate masurile rezonabile pentru a se asigura ca bunurile livrate au parasit in mod efectiv teritoriul Romaniei, precum si faptul ca societatea a efectuat aceste tranzactii fara sa fi avut sau sa fi putut avea cunostinta de posibilele intentii frauduloase ale cumparatorului si de continutul fals al documentelor de transport puse la dispozitie de cumparator, in conditiile in care .X. SA a depus toata diligenta pentru a se asigura ca aplica in mod corespunzator dispozitiile legale privind TVA si ca nu participa la fraudarea, societatea, in calitate de furnizor, solicita aplicarea scutirii prevazute de art. 143 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pe cale de consecinta, desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata in ceea ce priveste obligarea societatii la colectarea suplimentara a TVA pentru livrarile intracomunitare catre .X..

Referitor la regimul scutirii aplicabile livrarilor intracomunitare catre .X. 2007 BT, Ungaria

“*Mutatis mutandis*”, societatea sustine ca, argumentele invocate, prevederile legale aplicabile si circumstantele starii de fapt descrise, mentionate sau precizate mai sus in legatura cu livrarile .X. SA catre .X., precum si solicitarea de desfiintare a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, sunt aplicabile intocmai si in cazul livrarilor .X. SA catre .X. 2007 BT.

Mai mult decat atat, organul de control reproduce argumentele invocate in ceea ce priveste livrarile .X. SA catre .X. si mentine aceleasi concluzii in privinta livrarilor catre .X. 2007 BT, desi circumstantele de fapt difera in mod semnificativ.

Referitor la regimul scutirii aplicabile livrarilor expediate in afara Comunitatii

Societatea invoca urmatoarele prevederi legate aplicabile:

- Constitutia Romaniei, art.11, alin.(1) si (2), art.148, alin.(2);
- a 6-a Directiva 77/388/CEE;
- tratatul privind Uniunea .X.a;
- tratatul privind aderarea Republicii Bulgaria si a Romaniei la UE;
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - art.143 alin.(1), lit. a);
- Ordinul MFP nr.2.222/2006, art.2.

sustinand ca organul de inspectie fiscala a incadrat in mod gresit temeiul aplicarii de catre .X. SA a scutirii de TVA si a omis sa recunoasca calitatea subscrisei de exportator, prin omisiunea aplicarii definitiei termenilor si prin interpretarea restrictiva si contrara a dispozitiilor legale a acestei notiuni si nu a luat in considerare documentele prezentate pentru justificarea aplicarii scutirii de taxa.

Astfel, in versiunea RIF pusa la dispozitia societatii pentru discutia finala, organul de inspectie fiscala face trimitere (in mod eronat si fara ca .X. SA sa fi furnizat vreun motiv pentru aceasta interpretare eronata), ca si temei al aplicarii de catre societate a scutirii, la dispozitiile art.12 din OMFP 2222/2006, care prevad aplicarea unui regim tranzitoriu pentru livrarile de bunuri in regim de export, realizate prin comisionari pana la data de 31.12.2006, respectiv incetarea aplicarii acestui regim tranzitoriu pentru livrarile de bunuri efectuate dupa aceasta data.

Societatea sustine ca, desi in punctul de vedere al contribuabilului a adus argumente detaliate si exhaustive in ceea ce priveste faptul ca organul fiscal a interpretat in mod gresit temeiul scutirii aplicate de societate, versiunea finala a RIF preia aceleasi asertiuni ale organului fiscal si face abstractie de toate precizarile societatii, nesocotind obligatia legala prevazuta la art. 109 alin.(2) Cod procedura fiscala "In cazul in care contribuabilul si-a exercitat dreptul prevazut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la acest punct de vedere."

Dispozitia legala mentionata nu elimina scutirea de TVA pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionari (asa cum a interpretat in mod eronat organul de inspectie), ci doar stabileste ca regimul tranzitoriu, prevazut de art.12, alin.(1) nu se mai aplica acestor livrari dupa data de 31.12.2006. Astfel, odata cu incetarea aplicarii acestui regim tranzitoriu, special si derogatoriu, urmeaza a fi aplicata regula generala, comuna livrarilor de bunuri in regim de export. Aplicarea scutirii de catre .X. SA s-a intemeiat pe regula comuna, si nu pe conditiile derogatorii ale regimului tranzitoriu, prevazute la art.12 din OMFP 2.222.

In fapt, .X. SA a efectuat livrari de bunuri in afara Comunitatii, scutite de TVA in temeiul art.143 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.2, alin.(2) din OMFP 2.222.

Intrucat bunurile care au facut obiectul contractului dintre .X. SA si .X. SRL au fost expediate in afara Comunitatii, iar expedierea acestora a fost, potrivit prevederilor contractuale, in sarcina .X. SA, conditia de livrare a bunurilor fiind .X. Constanta, deci locul in care cumparatorul preia bunurile de la furnizor este bordul navei, aflate in afara teritoriului comunitar si sub pavilion strain, rezulta fara indoiala ca .X. SA a aplicat scutirea de taxa in mod intemeiat si cu respectarea dispozitiilor legale.

Societatea sustine ca, pentru aplicarea scutirii, prevazute la art.2, alin.(1) din OMFP 2222 pentru livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de furnizor sau de alta persoana in contul sau, trebuie intrunita o singura conditie: transportul bunurilor in afara Comunitatii sa fie, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, in sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o alta persoana pentru efectuarea transportului, textul de lege neconditionand aplicarea scutirii de existenta unei declaratii vamale de export in care .X. SA sa fie mentionata la rubrica exportator, ci doar de existenta unui astfel de document, din care sa reiasa ca bunurile au fost transportate in afara Comunitatii, ori aceasta conditie a fost indeplinita. Important si esential este sa se dovedeasca faptul ca bunurile in sine au fost expediate in afara Comunitatii.

Mentionarea vanzatorului sau cumparatorului la rubrica "exportator" in declaratia vamala de export este doar o conditie de forma si nu poate schimba, in niciun fel, natura si esenta operatiunii in sine, care devine operatiune de export de indata ce bunurile sunt livrate in afara Comunitatii.

Mai mult decat atat, potrivit prevederilor aceluasi act normativ, .X. SA intruneste atat calitatea de furnizor, cat si cea de exportator, potrivit art.1, alin.(3) din OMFP 2.222.

Avand in vedere faptul ca, pentru a fi calificata drept furnizor in sensul OMFP 2.222, o persoana impozabila trebuie sa detina oricare dintre calitatile mentionate la lit.d), nu totalitatea lor (acestea fiind despartite prin "sau", nu prin "si"), precum si faptul ca furnizorul unor bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar este denumit exportator, .X. SA sustine ca, in calitate de producator al bunurilor, este furnizor potrivit definitiei date la lit.d) si, pe care de consecinta, este denumit exportator potrivit definitiei date la lit.f).

Prevederile art.2, alin.(1) din OMFP 2.222 sunt foarte clare in ceea ce priveste faptul ca, destinatarul unei livrari scutite de TVA poate sa fie atat o persoana stabilita in afara Comunitatii, cat si o persoana stabilita in Romania. Astfel, cazurile in care s-a vrut exceptarea de la scutire a livrarilor catre persoane din Romania sunt prevazute ca atare. In acest sens, art.3, alin.(1) din OMFP 2222 prevede expres ca "sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau".

Existenta alternativelor mentionate la art.2, alin.(2), lit.b) din OMFP 2222 se explica doar, si tocmai prin faptul ca producatorul-exportator nu detine intotdeauna declaratie vamala de export, adica actul normativ admite *a priori* ipoteza in care producatorul-exportator nu este mentionat in declaratia vamala. Unica conditie nealternativa este cea prevazuta la lit.c) - documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de furnizor ori in numele sau. Ori, .X. SA a pus la dispozitia organului de control dovezi indubitabile privind faptul ca expedierea bunurilor in afara Comunitatii a fost efectuata si platita de .X. SA, cu atat mai mult cu cat chiar contractul dintre .X. SA si .X. SRL plaseaza transportul in sarcina vanzatorului, conditia de livrare a bunurilor fiind .X. Constanta.

Societatea precizeaza ca .X. SA a pus la dispozitia organului de control toate documentele prevazute la art.2, alin.(2) din OMFP 2222 pentru justificarea scutirii de taxa, si anume a) factura; b) declaratia vamala de export si c) documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de .X. SA pana la incarcarea marfurilor la bordul navei, conditia de livrare fiind .X. Constanta.

O interpretare contrara a dispozitiilor legale, in sensul ca .X. SA nu beneficiaza de scutirea de taxa pentru bunurile expediate in afara Comunitatii, nesocoteste nu doar prevederile actelor normative din Romania, ci si prevederile legislatiei fiscale comunitare. In acest sens, sunt aplicabile urmatoarele principii pe care se intemeiaza comunitatile europene:

- principiul conform caruia conditiile de fond sunt primordiale in determinarea corecta a tratamentului fiscal al unei tranzactii;
- principiul neutralitatii taxei pe valoarea adaugata;
- principiul proportionalitatii,

precum si jurisprudenta .X.a (cauza C-409/04 Teleos si Altii) care statueaza ca nu intotdeauna conditiile de forma pot determina un tratament corect din punct de vedere fiscal al unei tranzactii, ci substanta operatiunii impreuna cu conditiile de fond sunt primordiale in determinarea corecta a tratamentului fiscal.

Referitor la aplicarea masurilor de simplificare

In vederea aplicarii sistemului de taxare inversa, a 6-a Directiva a CEE da dreptul statelor membre sa stabileasca formalitatile pe care persoanele impozabile trebuie sa le indeplineasca in vederea exercitarii dreptului de deducere.

Formalitatea impusa de art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este ca beneficiarul sa aplice sistemul de taxare inversa prin efectuarea inregistrarii contabile 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata", inregistrand astfel un credit de TVA care corespunde valorii taxei datorate. .X. SA, in mod eronat, nu si-a indeplinit aceasta obligatie contabila, inasa nerespectarea acestei formalitati nu se poate imputa ca fiind facuta cu rea-credinta sau in scopul de a obtine avantaje fiscale necuvenite.

In acest sens, Curtea de Justitie a Uniunii Europene s-a pronuntat, in cauza C-95/07 si C-96/07 Ecotrade SpA, in felul urmator: "In ceea ce priveste obligatiile care decurg din art. 18 alin.(1) din a 6-a Directiva, desi este adevarat ca aceasta dispozitie permite statelor membre sa stabileasca formalitati privind exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse, nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu poate sa o priveze de dreptul sau de deducere" (punct 62) si "Intr-adevar, din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil actiunilor principale, principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrarilor sa fie acordat daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile" (punct 63).

Societatea solicita solutionarea contestatiei fara a dispune suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa.

Societatea solicita constatarea inaplicabilitatii, in speta, a prevederilor art.214 Cod procedura fiscala, din motive retinute si in jurisprudenta ICCJ a Romaniei. Astfel:

Suspendarea solutionarii contestatiei, in raport de obligativitatea procedurii prealabile si de cuantumul debitelor stabilite in sarcina societatii, reprezinta o ingradire a dreptului de acces la justitie a societatii reclamante, instanta retinand ca "Sustinerea recurentelor-parate in sensul ca art. 184 alin. (1) lit. a) reprezinta o aplicatie a principiului,,penalul tine in loc civilul", iar instanta de fond trebuia sa tina cont de aceasta, nu poate fi primita ca aparare fata de pretentiile societatii reclamante, deoarece nici autoritatile fiscale recurente nu au inteles sa il respecte, emitand decizia de impunere fiscala prin care au stabilit care sunt datoriile suplimentare ale reclamantei la bugetul de stat, trecand la executare ei, ignorand faptul ca in privinta acelorasi fapte generatoare de datorii fiscale era in derulare o ancheta penala." (extras din decizia ICCJ nr.3892 din 4 noiembrie 2008 in dosarul nr.3033/1/2008).

"De asemenea, potrivit art. 106 alin. (1) din Cod procedura fiscala, sesizarea organelor de urmarire penala se face de organele fiscale care au constatat, cu ocazia inspectiei fiscale, fapte ce pot intruni elementele constitutive ale unei infractiuni.

In speta, se observa ca nu organele de control fiscal au sesizat organele de drept cu indicii despre savarsirea unei infractiuni ci controlul a fost efectuat la solicitarea organelor de urmarire penala. Ar trebui remarcat faptul ca pentru anul 2004 organele fiscale efectuasera un control anterior si au aprobat restituirea TVA catre reclamanta, iar in urma solicitarilor organelor de urmarire penala acea perioada a fost reverificata.

In acelasi timp se poate observa ca organele fiscale au efectuat controlul in anul 2006 si desi este inregistrat un dosar penal din acelasi an, nu se precizeaza care sunt infractiunile pentru care sunt cercetati administratorii firmelor, nu se precizeaza daca administratorii firmei reclamante sunt cercetati pentru savarsirea vreunei infractiuni, mai ales ca, in raportul inaintat D.I.I.CO.T. - biroul teritorial .X. se fac referiri la numitul M.C. care nu este administratorul firmei reclamante.

Mai mult, din anul 2006 si pana in anul 2008, cand dosarul a fost declinat de la D.I.I.C.O. T. la D.N.A. - structura centrala, nu rezulta ca administratorii firmei reclamante ar fi fost cercetati pentru savarsirea vreunei

infracțiuni care să aibă o înrăurire asupra contestației în procedura administrativă" (extras din decizia ICCJ nr.811 din 13 februarie 2009 în dosarul nr.X/46/2008).

II. Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina **SC .X. SA** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Perioada supusa inspecției fiscale a fost cuprinsa între: 01.01.2007 - 31.12.2010.

Fata de **taxa pe valoarea adaugata colectata** de contribuabil pentru perioada 01.01.2007-30.11.2010, inspectia fiscala a stabilit o diferenta suplimentara in suma de .X. lei, urmare deficientelor prezentate in continuare.

A) S.C. .X. S.A. a exercitat în mod eronat scutirea de taxa pentru livrarile de bunuri facturate către .X. din Ungaria, în condițiile în care bunurile cu această destinație au fost transportate la diversi operatori economici de pe teritoriul României, iar livrarea intracomunitară reprezintă „o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru”.

În perioada 2008 - 2010 S.C. .X. S.A., în calitate de vânzător, a încheiat contracte de vânzare - cumpărare cu .X. Szeged, Ungaria, în calitate de cumpărător, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse metalurgice (cuie, plase sudate de diferite tipuri și dimensiuni), după cum urmează:

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X. încheiat la data 07.07.2008, valabil până la data de 31.12.2008 și anexa nr.X/12.12.2008 la acesta;
- contractul de vânzare-cumpărare nr.X/X. încheiat la data 09.02.2009, valabil până la data de 31.12.2009 și anexele la acesta nr.X/12.12.2008;
- contractul de vânzare-cumpărare nr.X/21013 încheiat la data de 11.01.2010, valabil până la data de 31.12.2010 și anexele la acesta nr. X-X/12.12.2008.

In actele mentionate sunt stipulate clauze contractuale cu referire la categoria de produse comercializate, cantitatea, calitatea si pretul acestora, termenii si conditia de livrare FCA .X..

In perioada 01.08.2008 - 31.05.2010 S.C. .X. S.A. a emis catre societatea .X. Ungaria, VAT HU.X., un numar de X de facturi interne in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire cu drept de deducere, reprezentand livrari de produse metalurgice (cuie, plase sudate de diferite tipuri si dimensiuni), pentru care s-au intocmit facturi externe in valoare totala de .X. euro.

Datele de identificare ale cumparatorului mentionate in documente sunt urmatoarele: Denumirea : .X., Cod fiscal HU.X.. Adresa : Szeged, str. .X. 19, fax: 0040-.X., tel. 0040-X.

Pentru fiecare livrare s-au intocmit urmatoarele documente: factura externa (Commercial Invoice); factura fiscala; aviz de insofire a marfii; packing list; scrisoare de transport .X. (CMR). In documentele de livrare este inscrisa mentiunea scutit cu drept de deducere, conditia de livrare FCA .X., plata in avans.

Conform scrisorilor de transport .X. (CMR) prezentate, transporturile au fost efectuate de urmatoarele societatii XXXXXX.

Plata marfurilor a fost efectuata de .X. cu dispozitii de plata externa din contul in valuta nr. RO67BRDE.X. deschis la BRD .X..

Organele Garzii Financiare au efectuat verificari la societatile de transport mentionate si la cumparatorii finali, respectiv la contribuabilii unde au fost transportate marfurile dupa ce acestea paraseau locul de incarcare de la S.C. .X. S.A., urmare carora s-a demonstrat faptul ca marfurile livrate la .X. nu au parasit teritoriul Romaniei.

De asemenea, din actele de control incheiate, transmise D.G.A.M.C. cu adresa Garzii Financiare Sectia .X. nr..X./BZ/06.06.201 1, au rezultat urmatoarele:

- societatile de transport nu au incheiate contracte nici cu S.C. .X. S.A. si nici cu .X. pentru serviciile de transport prestate;
- marfurile facturate catre .X. Ungaria au fost transportate de la S.C. .X. S.A. .X. direct la diverse societati din Romania;
- transporturile erau comandate telefonic de .X. .X. in calitate de reprezentant al firmei .X. sau de societatile beneficiare din Romania, care efectuau si plata acestor servicii;
- dupa iesirea pe poarta fabricii, marfa era directionata de cei care au lansat comenzile de transport catre diversi clienti interni, iar documentele intocmite de S.C. .X. S.A. erau inlocuite cu documente de livrare de la S.C. .X. S.R.L., S.C.

.X. S.R.L. sau S.C. .X. S.R.L. (mentionati ca furnizori ai produselor) catre cumparatorii finali din Romania;

- societatile beneficiare din Romania la care ajungeau efectiv marfurile, cunosteau faptul ca marfurile vin direct de la S.C. .X. S.A.

Prin Compartimentul de schimb .X. de informatii din cadrul D.G.A.M.C organele de inspectie fiscala au solicitat informatii de la Administratia Fiscala din Ungaria privind achiziitiile intracomunitare efectuate de .X. de la S.C. .X. S.A., in perioada august 2008 - mai 2010.

Prin raspunsul tip "SCAC" primit de la Administratia Fiscala din Ungaria, transmis de Compartimentul de schimb .X. de informatii prin adresa nr..X./04.10.2011, s-au comunicat urmatoarele:

- compania .X. nu functioneaza la sediul declarat;
- s-a initiat suspendarea valabilitatii codului de TVA al .X.;
- la o verificare anterioara din 03.12.2010 inspectorii din Ungaria au constatat:

a) achiziitiile intracomunitare efectuate de la S.C. .X. S.A. au fost achitate in totalitate furnizorului din contul in valuta SV.X. deschis la .X. .X., iar detinatorul contului este domnul .X. .X., cetatean sarb, care este si proprietarul companiei;

b) marfurile au fost revandute in Romania, la S.C. .X. S.R.L. .X. CIF RO.X.;

c) este necesara verificarea societatilor de transport pentru confirmarea efectuarii livrarilor intracomunitare.

Urmare verificarii din 03.12.2010, Administratia Fiscala din Ungaria a anexat la raspunsul tip "SCAC" transmis D.G.A.M.C. si copii ale documentelor de revanzare a marfurilor in Romania (facturi externe, CMR-uri).

Avand in vedere cele prezentate mai sus, inspectia fiscala a stabilit ca, pentru livrarile facturate in perioada august 2008 - mai 2010 catre .X., S.C. .X. S.A. nu poate beneficia de scutirea de TVA prevazuta la art. 143, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat marfurile nu au parasit in mod fizic teritoriul Romaniei. Totodata, contribuabilul nu a luat toate masurile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarile intracomunitare catre .X. nu il determina sa participe la o frauda si ca aceste livrari respecta prevederile art. 128, alin.(9) din Codul fiscal.

In acest sens, inadvertentele constatate de echipa de inspectie fiscala care ar fi trebuit sa induca contribuabilului verificat anumite suspiciuni privind credibilitatea si onestitatea partenerului, sunt:

- .X., persoana juridica ungara mentioneaza in documente numere de telefon de contact din Romania;
- platile erau efectuate dintr-un cont bancar deschis la o banca din Romania;
- un contribuabil roman, membru al grupului de firme .X. din Romania, avea cunostinta asupra faptului ca .X. nu functioneaza la adresa declarata inca de la data de 24.06.2008 (conform corespondentei S.C. .X. .X. S.A. – anexata la raportul de inspectie fiscala).

Organul de inspectie fiscala mentioneaza ca managementul firmelor din acest grup este realizat unitar prin intermediul S.C. .X. .X. S.R.L.

Mai mult, confirmarea receptionarii marfii la locul de descarcare mentionat in CMR se face de cumparator (destinatar), prin remiterea furnizorului, in copie, a exemplarului acestuia semnat si stampilat, sau de transportator (cand acesta este angajat de vanzator), prin transmiterea furnizorului tot in copie a exemplarului sau, semnat si stampilat de destinatar, si nu prin semnarea si stampilarea in original a unei copii a exemplarului CMR ramas la expeditor (furnizor).

Acceptarea de catre S.C. .X. S.A, a acestui mod de confirmare a livrarilor intracomunitare facturate catre .X., conduce la concluzia ca interesul principal al societatii era ca documentele aferente livrarilor respective sa respecte conditiile prevazute la art. 10, alin. (1) din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar societatea, in baza obligatiilor vanzatorului privind transportul, stabilite prin conditia de livrare FCA .X., sa fie absolvita de orice raspundere in cazul nelivrării marfurilor la locul de descarcare din Ungaria si astfel de a beneficia de scutirea de TVA, prevazuta de art. 143 alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele aratate, organele de inspectie fiscala precizeaza ca S.C. .X. S.A. dispunea de parghiile necesare preintampinarii producerii unor astfel de situatii, prin luarea unor masuri rezonabile aflate in puterea sa, cum ar fi:

- contractele de vanzare sa contina o clauza speciala privind raspunderea materiala a clientului (persoana juridica nerezidenta), in cazul nerespectarii conditiei principale pentru realizarea unei livrari intracomunitare, aceea de a transporta efectiv marfurile in afara teritoriului Romaniei, intr-un stat membru UE, in situatia in care transportul este in sarcina clientului;

- la livrarile intracomunitare cu conditiile de livrare EXW, FCA, la intocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica „Instruciunile expeditorului” acesta are libertatea de a face orice mentiuni pe care le considera utile cu privire la raspunderea transportatorului in cazul nerespectarii locului prevazut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului Romaniei.

In acelasi sens este si interpretarea Curtii Europene de Justitie din 27 sept. 2007 in Cauza C-409/04 “Teleos si altii”, conform careia:

„1) Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf si articolul 28c sectiunea A litera (a) primul paragraf din A sasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislatiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata: baza unitara de evaluare, astfel cum a fost modificata prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, avand in vedere termenul „expediat(e)” care figureaza in aceste doua dispozitii, trebuie sa fie interpretate in sensul ca achizitia intracomunitara a unui bun este efectuata, iar scutirea livrarii intracomunitare nu devine aplicabila decat atunci cand dreptul de a dispune de bun in calitate de proprietar a fost transmis persoanei care il achizitioneaza si, cand furnizorul dovedeste ca acest bun a fost expediat sau transportat in alt stat membru si ca, in urma acestei expeditii sau a acestui transport, bunul a parasit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

2) Articolul 28c sectiunea A litera (a) primul paragraf din A sasea directiva 77/388, astfel cum a fost modificata prin Directiva 2000/65, trebuie sa fie interpretat in sensul ca nu permite ca autoritatile competente din statul membru de livrare sa oblige un furnizor, care a actionat cu buna-credinta si a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul sau la scutirea unei livrari intracomunitare de bunuri, sa achite ulterior taxa pe valoarea adaugata pentru aceste bunuri, atunci cand astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fara sa fie insa stabilita participarea furnizorului mentionat la fraudarea fiscala, atat timp cat acesta din urma a luat toate masurile rezonabile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarea intracomunitara pe care o efectueaza nu il determina sa participe la o astfel de fraudare.

3) Faptul ca persoana care achizitioneaza bunurile a prezentat autoritatilor fiscale din statul membru de destinatie o declaratie referitoare la achizitia intracomunitara, precum cea in discutie in actiunea principala, poate constitui o dovada suplimentara care urmareste sa stabileasca faptul ca bunurile au parasit in mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o dovada determinanta pentru scutirea de taxa pe valoarea adaugata a unei livrari intracomunitare.”

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca livrarile de bunuri catre .X. Ungaria, in suma de .X. lei, facturate in perioada august 2008 -

mai 2010, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditiile unor livrari intracomunitare prevazute la art. 128, alin. (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea reprezentand in fapt livrari interne de bunuri pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art. 140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pentru livrarile de bunuri facturate catre .X. Ungaria, in suma de .X. lei, livrari care nu indeplinesc conditiile unor livrari intracomunitare prevazute la art. 128 alin (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, inspectia fiscala a stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de **.X. lei.**

B) S.C. .X. S.A. a exercitat in mod eronat scutirea de taxa pentru livrarile de bunuri facturate in perioada 01.02.2008-31.12.2008 catre .X. 2007 BT din Ungaria, in conditiile in care bunurile cu aceasta destinatie au fost transportate la diversi operatori economici de pe teritoriul Romaniei, iar livrarea intracomunitara reprezinta „o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru”.

In luna februarie 2008, intre S.C. .X. S.A., in calitate de vanzator si .X. 2007 BT Ungaria, in calitate de cumparator, a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare nr..X./06.02.2008, avand ca obiect comercializarea de produse metalurgice (cuie, plase sudate de diferite tipuri si dimensiuni). Ulterior, partile au incheiat si acte aditionale - anexele nr.1-14 la contracul nr..X. - prin care s-au prevazut tipurile de produse, cantitatea, calitatea si pretul acestora, termenii si conditia de livrare FCA .X.. In cadrul contractelor si actelor aditionale prezentate mai sus, partile au fost reprezentate de .X. .X., in calitate de director general din partea S.C. .X. S.A. si de .X. - director din partea firmei .X. 2007 BT.

In perioada 01.02.2008-31.12.2008, S.C. .X. S.A. a emis catre .X. 2007 .X., Ungaria, VAT HU.X.2, un numar de X facturi interne in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire cu drept de deducere, reprezentand livrari de produse metalurgice (cuie, sarma de diferite tipuri si dimensiuni), pentru care s-au intocmit facturi externe in valoare totala de .X. euro.

Datele de identificare ale cumparatorului mentionate in documente sunt urmatoarele: Denumirea: .X. 2007 BT, CIF HU.X.2. Adresa: .X., str. X 200.III/13, fax: X, tel. X. Pentru fiecare livrare s-au intocmit urmatoarele documente: factura externa (Commercial Invoice); factura fiscala; aviz de insotire a marfii; packing list; scrisoare de transport .X. (CMR). In documentele de livrare este inscrisa mentiunea scutit cu drept de deducere, conditia de livrare FCA .X., plata in avans.

Conform scrisorilor de transport .X. (CMR) prezentate, transporturile au fost efectuate de societatile S.C. .X. .X. X S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. X S.R.L. .X., S.C. .X. X S.R.L. .X..

Plata marfurilor a fost efectuata de .X. 2007 BT cu dispozitii de plata externa din contul in valuta nr. RO59BRDEX0 deschis la BRD .X..

Urmare verificarilor efectuate de organele Garzii Financiare la societatile de transport mentionate si la cumparatorii finali, respectiv la societatile comerciale unde au fost transportate marfurile dupa ce acestea paraseau locul de incarcare de la S.C. .X. S.A., s-a demonstrat faptul ca marfurile facturate catre .X. 2007 BT Ungaria, VAT HU.X.2, nu au parasit teritoriul Romaniei, precum si ca :

- societatile de transport nu au incheiate contracte cu S.C. .X. S.A. si .X. 2007 BT pentru serviciile de transport prestate;
- marfurile facturate la .X. 2007 BT, VAT HUX au fost transportate de la S.C. .X. S.A. direct la diverse societati comerciale din Romania;
- transporturile erau comandate telefonic de .X. .X. in calitate de reprezentant al firmei .X. 2007 BT Ungaria sau de societatile beneficiare din Romania, care efectuau si plata acestor servicii;
- dupa iesirea pe poarta fabricii, marfa era directionata de cei care au lansat comenzile de transport, catre diversi clienti interni, iar documentele intocmite de S.C. .X. S.A. erau inlocuite cu documente de livrare de la SC .X. SRL, SC .X. SRL sau SC .X. SRL catre cumparatorii finali din Romania;
- societatile comerciale beneficiare din Romania, la care ajungeau marfurile cunosteau faptul ca marfurile vin direct de la S.C. .X. S.A..

Prin Compartimentul de schimb .X. de informatii din cadrul D.G.A.M.C., organele de inspectie fiscala au solicitat informatii de la Administratia Fiscala din Ungaria privind achiziitiile intracomunitare efectuate de .X. 2007 BT de la S.C. .X. S.A., in perioada 01.02.2008-31.12.2008.

Prin raspunsul tip "SCAC" primit de la Administratia Fiscala din Ungaria, transmis de Compartimentul de schimb .X. de informatii prin adresa nr..X./30.09.2011, s-au comunicat urmatoarele:

- firma .X. 2007 BT se afla in lichidare incepand cu data de 01.01.2011;
- inspectorii nu au putut contacta reprezentatul firmei, respectiv pe .X. .X., pentru a verifica documentele .X. 2007 BT.

Avand in vedere ca marfurile vandute de S.C. .X. S.A. catre .X. 2007 BT au fost transportate de aceiasi operatori care au efectuat transporturile si pentru .X., ca reprezentatul .X. 2007 BT - .X. .X. reprezenta si firma .X. Ungaria si ca beneficiarii finali ai bunurilor sunt aceiasi contribuabili rezidenti la care au

fost livrate si transportate marfurile facturate catre .X., rezulta ca livrarile la .X. 2007 BT, aferente facturilor mentionate in anexa nr.12, au urmat acelasi circuit, atat privind transporturile efectuate, cat si modalitatii de intocmire a documentelor, ca si in cazul livrarilor catre .X., marfurile fiind destinate beneficiarilor interni.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca, pentru livrarile facturate in perioada februarie 2008 — decembrie 2008 catre .X. 2007 BT Ungaria, S.C. .X. S.A. nu poate beneficia de scutirea de TVA, prevazuta la art.143, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat marfurile nu au parasit in mod fizic teritoriul Romaniei, iar contribuabilul nu a luat toate masurile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarile intracomunitare catre aceasta firma nu il determina sa participe la o fraudă si ca aceste livrari respecta prevederile art. 128, alin.(9) din Codul fiscal.

Fata de cele aratate, organele de inspectie fiscala precizeaza ca, S.C. .X. S.A. dispunea de parghiile necesare preintampinarii producerii unor astfel de situatii, prin luarea unor masuri rezonabile aflate in puterea sa, cum ar fi:

- contractul de vanzare sa contina o clauza speciala privind raspunderea materiala a clientului (persoana juridica nerezidenta), in cazul nerespectarii conditiei principale pentru realizarea unei livrari intracomunitare, aceea de a transporta efectiv marfurile in afara teritoriului Romaniei, intr-un stat membru UE, in situatia in care transportul este In sarcina clientului;
- la livrarile intracomunitare cu conditiile de livrare EXW, FCA, la intocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica „Instructiunile expeditorului" acesta are libertatea de a face orice mentiuni pe care le considera utile, cu privire la raspunderea transportatorului in cazul nerespectarii locului prevazut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului Romaniei.

In acelasi sens este si interpretarea Curtii Europene de Justitie din 27 sept. 2007 in Cauza C-409/04 Teleos si altii.

In concluzie, livrarile de bunuri catre .X. 2007 BT Ungaria, in suma de .X. lei, facturate in perioada februarie- decembrie 2008, nu sunt scutite de taxa cu drept de deducere intrucat nu indeplinesc conditiile unor livrari intracomunitare prevazute la art.128, alin (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea reprezentand in fapt livrari interne de bunuri pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pentru livrarile de bunuri facturate catre .X. 2007 BT Ungaria, in suma de .X. lei, livrari care nu indeplinesc conditiile unor livrari intracomunitare prevazute la art. 128 alin (9) din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, inspectia fiscala a stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de **.X. lei**.

C) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada martie 2007 - noiembrie 2010, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari de produse finite in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire de TVA, catre persoana juridica romana S.C. .X. S.R.L. .X., considerand in mod eronat, ca a efectuat export in comision. Astfel, S.C. .X. S.A. .X. a efectuat livrari de produse finite catre S.C. .X. S.R.L. .X., in baza urmatoarelor contracte de comision pentru export:

- contractul de comision pentru export nr..X./X./14.11.2002 incheiat intre S.C. .X. S.A. reprezentata legal prin .X. X - director comercial si S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentata legal prin domnul X X, care a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2003, cu posibilitate de prelungire cu acordul scris al ambelor parti;

- contractul de comision pentru export nr..X./X./26.11.2007 incheiat intre S.C. .X. S.A. reprezentata legal prin domnul .X. .X. - director general si S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentata legal prin domnul .X. .X. care a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2008, cu posibilitate de prelungire cu acordul scris al ambelor parti;

- contractul de comision pentru export nr..X./X./30.10.2008 incheiat intre S.C. .X. S.A. reprezentata legal prin domnul .X. .X. - director general si S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentata legal prin domnul .X. .X. care a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2009, cu posibilitate de prelungire cu acordul scris al ambelor parti;

- contractul de comision pentru export nr..X./X./16.10.2009 incheiat intre .X. reprezentata legal prin .X. - director comercial si S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentata legal prin domnul .X. .X. care a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2010, cu posibilitate de prelungire cu acordul scris al ambelor parti.

Obiectul contractelor prezentate mai sus l-a reprezentat negocierea, incheierea si executarea de operatiuni comerciale de export de catre Comisionar, in numele si/sau in contul Comitentului, in cadrul partilor contractante calitatea de comisionar revenind S.C. .X. S.R.L., iar cea de comitent S.C. .X. S.A..

Conform clauzelor contractuale, contractele externe se incheie de catre comisionar, acesta in calitate de vanzator, efectuand si operatiunile vamale de export.

Pentru prestatii efectuate de catre S.C. .X. S.R.L., a fost prevazuta plata unui comision in cuantum de 1,5% din valoarea produselor exportate de acesta.

In perioada martie 2007 - noiembrie 2010 S.C. .X. S.A. a efectuat catre S.C. .X. S.R.L. livrari de bunuri in valoare totala de .X. lei, care au fost facturate in regim de scutire de TVA.

Bunurile facturate catre S.C. .X. S.R.L. au fost refacturate de comisionar catre diversi clienti din state terte (export).

S.C. .X. S.A. a declarat aceste livrari in deconturile de taxa pe valoarea adaugata la randurile corespunzatoare operatiunilor de export, respectiv „Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, cu exceptia celor de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare”. Desi S.C. .X. S.A. a efectuat livrari catre S.C. .X. S.R.L. - in calitate de comisionar, a considerat in mod eronat aceste operatiuni drept exporturi, contrar prevederilor art. 128, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006, pct.6 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea de Guvern nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 12 alin. (2) din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate, rezulta ca S.C. .X. S.A. a aplicat in mod eronat scutirea de taxa pentru livrarile efectuate catre S.C. .X. S.R.L.

In fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari interne catre acest comisionar, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sunt operatiuni impozabile in Romania, la care se aplica cota standard de 19% (ianuarie 2007—iunie 2010) sau 24% (iulie-decembrie2010) conform prevederilor art.126, alin.(1) si art. 140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la inspectia fiscala fiind colectata suplimentar TVA in suma de **.X. lei**.

D) Organele de inspectie fiscala au retinut ca S.C. .X. SA. nu a aplicat masurile de simplificare prevazute de art. 160, alin. (1), alin. (2), lit. c), alin. (3) si alin. (5) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru TVA in suma totala de .X. lei aferenta lucrarilor de constructii-montaj facturate in

perioada ianuarie-iunie 2007 de antreprenorul S.C. .X. S.R.L. dupa cum urmeaza.

In baza contractului nr..X./28.02.2006 incheiat intre S.C. .X. S.R.L., in calitate de antreprenor si S.C. .X. S.A., in calitate de beneficiar, in anul 2007 antreprenorul a executat lucrari de constructii montaj (dezmembrare statie filtre, realizare lucrari cota zero fabrica de oxigen, etc.).

Astfel, in perioada ianuarie - iunie 2007, S.C. .X. S.R.L., in calitate de antreprenor, a emis un numar de 3 facturi catre S.C. .X. S.A., in valoare (fara TVA) de .X. lei si TVA aferenta in suma totala de .X..lei, reprezentand contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj efectuate.

S.C. .X. S.A. a inregistrat in mod eronat suma de .X. lei numai ca TVA deductibila, fara sa aplice masurile de simplificare prevazute la art.160, alin.(2), lit.c), alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale pct.82, alin.(5) si (6) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Neaplicarea de catre S.C. .X. S.A. a masurilor de simplificare pentru operatiunile prezentate mai sus, respectiv evidentierea sumei de .X. lei numai ca TVA deductibila, fara sa fie evidentiata concomitent si ca TVA colectata, a avut drept consecinta diminuarea de catre organele de inspectie fiscala a taxei colectate cu aceeasi suma.

Urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.01.2007-30.11.2010, fata de soldul sumei negative de T.V.A. in valoare de .X. lei, solicitat de S.C. .X. S.A. la rambursare, inspectia fiscala a stabilit T.V.A. de plata in suma de .X. lei, cu o diferenta suplimentara de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita suplimentar de inspectia fiscala au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, din care dobanzi (majorari de intarziere) in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

TVA de rambursat

Prin decontul de taxa pe valoarea adaugata depus pentru luna decembrie 2010, S.C. .X. S.A. a solicitat la rambursare soldul sumei negative de T.V.A. in valoare de .X. lei, in conformitate cu prevederile art. 147³, alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata solicitat de S.C. .X. S.A. la rambursare a rezultat din exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru materiile prime, materiale si serviciile achizitionate de pe piata interna pentru realizarea de produse finite livrate intracomunitar, respectiv exportate in state terte, precum si a taxei aferente achizitiilor de bunuri si servicii destinate investitiei - modernizare otelarie electrica la punctul de lucru .X..

Urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata colectata pentru luna decembrie 2010, fata de soldul sumei negative de T.V.A. in valoare de .X. lei solicitat de S.C. .X. S.A. la rambursare, inspectia fiscala a stabilit T.V.A. de rambursat in suma de .X. lei, mai putin cu .X. lei.

Astfel, din verificarea efectuata s-a constatat ca in luna decembrie 2010, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari de produse finite in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire de TVA, catre persoana juridica romana S.C. .X. S.R.L. .X., considerand in mod eronat ca a efectuat export in comision.

In luna octombrie 2010, intre S.C. .X. S.A. .X. si S.C. .X. S.R.L. .X. s-a incheiat Contractul de comision pentru export nr..X./X./16.10.2009.

Obiectul contractului l-a reprezentat negocierea, incheierea si executarea de operatiuni comerciale de export de catre Comisionar, in numele si in contul Comitentului, in cadrul partilor contractante, calitatea de comisionar revenind S.C. .X. S.R.L., iar cea de comitent, S.C. .X. S.A.

Conform clauzelor contractuale, contractele externe se incheie de catre comisionar, acesta in calitate de vanzator, efectuand si operatiunile vamale de export.

Pentru prestatiile efectuate de catre comisionar a fost prevazuta plata unui comision in quantum de 1,5% din valoarea produselor exportate de acesta.

Contractul nr. .X./X./16.10.2009 a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2010, cu posibilitate de prelungire cu acordul scris al ambelor parti.

In baza contractului, S.C. .X. S.A. a efectuat catre S.C. .X. S.R.L. in luna decembrie 2010 livrari de bunuri in valoare totala de .X. lei, care au fost facturate in regim de scutire de TVA.

Bunurile facturate catre S.C. .X. S.R.L. au fost refacturate de comisionar catre diversi clienti din state terte (export).

S.C. .X. S.A. a declarat aceste livrari in decontul de taxa pe valoarea adaugata la randul 10 "Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, cu exceptia celor de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare".

Desi S.C. .X. S.A. a efectuat livrari catre S.C. .X. S.R.L. - in calitate de comisionar, a considerat in mod eronat aceste operatiuni drept exporturi, contrar prevederilor art. 128, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006, pct.6 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea de Guvern nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 12 alin. (2) din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din coroborarea textelor de lege prezentate, rezulta ca S.C. .X. S.A. a aplicat in mod eronat scutirea de taxa pentru livrarile efectuate catre S.C. .X. S.R.L.

In fapt, contribuabilul verificat a efectuat livrari interne catre acest comisionar, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sunt operatiuni impozabile in Romania, la care se aplica cota standard de 24% conform prevederilor art.126, alin.(1) si art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la inspectia fiscala fiind colectata suplimentar TVA in suma de .X. lei.

Urmare constatarilor privind taxa pe valoarea adaugata colectata pentru luna decembrie 2010, fata de soldul sumei negative de T.V.A. in valoare de .X. lei solicitat de S.C. .X. S.A. la rambursare, inspectia fiscala a stabilit T.V.A. de rambursat in suma de .X. lei, mai putin cu **.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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta livrarilor de produse metalurgice efectuate de S.C. .X. S.A. catre .X. Ungaria si .X. 2007 BT Ungaria,

Cauza supusa solutionarii este daca S.C. .X. S.A. beneficiaza de dreptul de scutire TVA cu drept de deducere, in conditiile in care bunurile nu au parasit teritoriul Romaniei.

În fapt, în perioada 2008 – 2010, **S.C. .X. S.A.** a emis către două societăți din Ungaria: .X. și .X. 2007 BT, facturi interne și externe reprezentând produse metalurgice (cuie, plase sudate de sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), scutit de TVA cu drept de deducere în sumă de **.X. lei**.

Societatea a prezentat contracte încheiate cu partenerii comunitari, având ca obiect vânzarea–cumpărarea de produse metalice, categoria, cantitatea, calitatea, prețul și termenii de livrare fiind menționați în specificațiile de vânzare, cu condiție de livrare FCA .X..

Pentru fiecare livrare, **S.C. .X. S.A.** a întocmit facturi externe (comercial invoice), facturi fiscale (scutit cu drept de deducere), avize de însoțire a mărfii, certificate de calitate, liste de pachete și scrisori de transport internațional (CMR).

Conform scrisorilor de transport internațional prezentate, transporturile au fost efectuate de societăți cu sediul social declarat în România, iar plata mărfurilor s-a efectuat de către beneficiarii comunitari cu dispoziții de plată externă din conturi în valută deschise la BRD .X..

Organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate cu privire la livrările intracomunitare declarate de **S.C. .X. S.A.** au constatat următoarele:

- Administrația Fiscală din Ungaria transmite că nu există indicii referitoare la desfășurarea de activități la sediile celor două societăți, nereușind contactarea reprezentanților legali ai acestora și, deoarece s-a declarat revânzarea mărfurilor în România către societăți din .X., **este presupusă o eventuală fraudă tip carusel/facturare în lanț.**

- Garda Financiară .X., în urma verificărilor efectuate la societăți de transport și cumpărători finali, constată că **mărfurile nu au părăsit teritoriul României**, după ieșirea pe poarta fabricii, fiind direcționate către diverși clienți interni de către cei care au lansat comenzile de transport, iar documentele de livrare erau înlocuite cu documente de livrare de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. sau S.C. .X. S.R.L. (menționați ca furnizori ai produselor) către cumpărătorii finali din România.

- Transporturile erau comandate telefonic de dl. .X., în calitate de reprezentant al celor două societăți din Ungaria, care făcea și plata acestor servicii și care, ulterior, confirma pe documentele de transport recepția mărfurilor livrate de **S.C. .X. S.A.**

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că pentru livrările către cele două societăți din Ungaria, efectuate în perioada 2008-2010, **S.C. .X. S.A.** nu poate beneficia de scutirea

de TVA, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât mărfurile nu au părăsit în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către cele două societăți din Ungaria nu o determină să participe la o fraudă, iar aceste livrări respectă prevederile art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

S.C. .X. S.A. susține că întrucât a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României, precum și faptul că societatea a efectuat aceste tranzacții fără să fi avut sau să fi putut avea cunoștință de posibilele intenții frauduloase ale cumpărătorului și de conținutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumpărător, în condițiile în care **S.C. .X. S.A.** a depus toată diligența pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și că nu participă la fraudă, dreptul societății, în calitate de furnizor, la aplicarea scutirii prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 nu poate fi refuzat de autoritățile fiscale din România.

În drept, potrivit art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar [...]

(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 (...)”

iar la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ Livrarea de bunuri

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

Art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – i), art.143 alin.(2) și art.144¹

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prezăcute 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;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că bunurile facturate de **S.C. .X. S.A.** către cele două societăți din Ungaria nu îndeplinesc condiția prevăzută la art.128 alin.(9) din Codul fiscal, întrucât acestea nu au fost transportate din Romania în Ungaria.

În același sens este și interpretarea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și alții, pct.(1) din dispozitiv:

„ [...] scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și, când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, **bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.”**

S.C. .X. S.A. nu contestă faptul că Garda Financiară a constatat că mărfurile livrate către cele două societăți din Ungaria nu au părăsit teritoriul României, dar consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda scutirea de TVA cu drept de deducere, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pe motiv că acestea nu reprezintă livrări intracomunitare,

contravine legislației și jurisprudenței comunității europene, invocând în acest sens principiul securității juridice, proporționalității și neutralității TVA.

Cu toate acestea Hotărârea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și alții, având în vedere principiile invocate de contestatară, concluzionează la pct.2) din dispozitiv:

„2) Articolul 28c secțiunea A litera(a) primul paragraf din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat de bună credință și a prezentat dovezi care justificau, la primă vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.”

Astfel, pornind chiar de la faptul că livrările erau confirmate pe documentele de transport de reprezentantul celor două societăți din Ungaria la sediul **S.C. .X. S.A.** și nu la locul de recepție a mărfii, fapt ce era de natură să nască suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii, contestatara trebuia să ia măsuri pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Prevederile legale nu limitează la scrisoarea de transport (CMR) dovada livrării intracomunitare, indiferent de condiția de livrare stabilită între părți, astfel încât **S.C. .X. S.A.** avea posibilitatea să solicite orice alte documente ca dovadă suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul României (foaie de parcurs, ordin de deplasare al conducătorului auto, taxa de drum achitată în Ungaria).

Contestatara nu a depus la contestație niciun document din care să reiasă că a depus diligențe pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Mai mult, împuternicirea referitoare la reprezentantul celor două societăți din Ungaria, despre care contestatoarea face referire în contestație, nu este anexată de **S.C. .X. S.A.** în dovedirea unei minime diligențe întreprinse.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat

că livrările efectuate de contestatară către cele două societăți din Ungaria reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea datorează TVA suplimentar în sumă de **.X. lei** și obligațiile fiscale accesorii aferente, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011 emisă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

2) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta livrarilor de produse metalurgice efectuate de S.C. .X. S.A. catre comisionarul roman SC .X. X S.R.L. .X.,

Cauza supusa solutionarii este daca S.C. .X. S.A. beneficiaza de dreptul de scutire TVA cu drept de deducere, in conditiile in care bunurile au fost expediate in afara Comunitatii Europene de catre comisionar.

In fapt, in perioada martie 2007 - decembrie 2010, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari de produse finite in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire de TVA, catre persoana juridica romana S.C. .X. S.R.L. .X., in baza unor contracte de comision pentru export.

Obiectul contractelor l-a reprezentat negocierea, incheierea si executarea de operatiuni comerciale de export de catre Comisionar, in numele si/sau in contul Comitentului, in cadrul partilor contractante calitatea de comisionar revenind S.C. .X. S.R.L., iar cea de comitent S.C. .X. S.A.

Conform clauzelor contractuale, contractele externe se incheie de catre comisionar, acesta in calitate de vanzator, efectuand si operatiunile

vamale de export, pentru prestatiile efectuate de catre S.C. .X. S.R.L., fiind prevazuta plata unui comision in cuantum de 1,5% din valoarea produselor exportate de acesta.

In perioada martie 2007 - decembrie 2010 S.C. .X. S.A. a efectuat catre S.C. .X. S.R.L. livrari de bunuri in valoare totala de .X. lei, care au fost facturate in regim de scutire de TVA, bunurile facturate catre S.C. .X. S.R.L. fiind refacturate de comisionar catre diversi clienti din state terte (export).

S.C. .X. S.A. a declarat aceste livrari in deconturile de taxa pe valoarea adaugata la randurile corespunzatoare operatiunilor de export, respectiv „Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, cu exceptia celor de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare”.

Organele de inspectie au constatat ca S.C. .X. S.A. a efectuat livrari catre S.C. .X. S.R.L. - in calitate de comisionar, considerand in mod eronat aceste operatiuni drept exporturi, contrar prevederilor art. 128, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006 si pct.6 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea de Guvern nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca, pentru aplicarea scutirii, prevazute la art.2, alin.(1) din OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de furnizor sau de alta persoana in contul sau, trebuie intrunita o singura conditie: transportul bunurilor in afara Comunitatii sa fie, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, in sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o alta persoana pentru efectuarea transportului, textul de lege neconditionand aplicarea scutirii de existenta unei declaratii vamale de export in care .X. SA sa fie mentionata la rubrica exportator, ci doar de existenta unui astfel de document, din care sa reiasa ca bunurile au fost transportate in afara Comunitatii, ori aceasta conditie a fost indeplinita. Important si esential este sa se dovedeasca faptul ca bunurile in sine au fost expediate in afara Comunitatii.

De asemenea, societatea sustine ca, mentionarea vanzatorului sau cumparatorului la rubrica "exportator" in declaratia vamala de export este doar o conditie de forma si nu poate schimba, in niciun fel, natura si esenta operatiunii

in sine, care devine operatiune de export de indata ce bunurile sunt livrate in afara Comunitatii.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (1), (2) si (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

“(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

“(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.”

Iar pct.6, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza (pentru perioada 2007 - 2009):

“(2) În sensul [art. 128](#) alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”

Iar pct.6, alin. (3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza (pentru anul 2010):

“(3) În sensul [art. 128](#) alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este

considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se retine ca respectivul comisionar este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

Mai mult, la art. 12 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa 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 se prevede:

“(2) Pentru exportul sau livrările intracomunitare realizate prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, livrările de bunuri realizate după data de 1 ianuarie 2007 de către comitenți către comisionari nu beneficiază de scutirea de taxă, acordată în regim tranzitoriu potrivit alin. (1).”

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca argumentul principal al contestatoarei, potrivit căruia S.C. .X. S.A. a avut calitatea de „exportator” pentru livrările efectuate către S.C. .X. S.R.L., nu poate fi reținut întrucât reprezintă o interpretare trunchiată a prevederilor legale în materie.

După cum precizează însăși contestatoarea, S.C. .X. S.R.L. și nu S.C. .X. S.A. este contribuabilul care a efectuat operațiunile vamale de export, acesta fiind înscris și la rubrica expeditor din declarațiile vamale de export.

Se retine ca începând cu 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea .X. și a intrării în vigoare a noilor prevederi legale armonizate cu aquis-

ul comunitar in materie de TVA, S.C. .X. S.A. nu mai beneficiaza de scutirea de taxa pentru livrarile efectuate catre S.C. .X. S.R.L., in fapt, contestatara efectuand livrari interne catre acest comisionar, care din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania, aplicandu-se cota standard de 19% (ianuarie 2007 - iunie 2010) sau 24% (iulie - decembrie 2010), conform prevederilor art. 126, alin.(1) si art. 140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că livrările efectuate de contestatară către comisionarul S.C. .X. S.R.L. reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art. 126 alin.(1) si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea datorează TVA suplimentar în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată pentru aceasta suma, contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011 emisă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

3) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand TVA aferenta facturilor emise de antreprenorul S.C. .X. S.R.L.,

Cauza supusa solutionarii este daca S.C. .X. S.A. datoreaza TVA in suma de .X. lei, in conditiile in care societatea nu a aplicat masurile de simplificare prevazute de normele legale in vigoare.

In fapt, in baza contractului nr..X./28.02.2006 incheiat intre S.C. .X. S.R.L., in calitate de antreprenor si S.C. .X. S.A., in calitate de beneficiar, in anul 2007 antreprenorul a executat lucrari de constructii montaj (dezmembrare statie filtre, realizare lucrari cota zero fabrica de oxigen, etc.).

Astfel, in perioada ianuarie - iunie 2007, S.C. .X. S.R.L., in calitate de antreprenor, a emis un numar de X facturi catre S.C. .X. S.A., in valoare (fara TVA) de .X. lei si TVA aferenta in suma totala de .X. lei, reprezentand contravaloarea lucrarilor de constructii montaj efectuate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. .X. S.A. a inregistrat suma de .X. lei numai ca TVA deductibila, fara sa aplice masurile de simplificare prevazute la art. 160, alin.(2), lit.c), alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale pct.82, alin.(5) si (6) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Neaplicarea de catre S.C. .X. S.A. a masurilor de simplificare pentru operatiunile prezentate mai sus, respectiv evidentierea sumei de .X. lei numai ca TVA deductibila, fara sa fie evidentiata concomitent si ca TVA colectata, a avut drept consecinta diminuarea taxei colectate cu aceeasi suma.

Societatea sustine ca este o formalitate impusa de art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ca beneficiarul sa aplice sistemul de taxare inversa prin efectuarea inregistrarii contabile 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata", inregistrand astfel un credit de TVA care corespunde valorii taxei datorate. SC .X. SA, in mod eronat, nu si-a indeplinit aceasta obligatie contabila, insa nerespectarea acestei formalitati nu se poate imputa ca fiind facuta cu rea-credinta sau in scopul de a obtine avantaje fiscale necuvenite.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 160, alin. (1), (2), (3) si (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform [art. 153.](#)”

“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”

“(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

“(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

De asemenea, la Pct.82 alin.(5) și alin. (6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.”

“(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se retine ca, pentru lucrarile de constructii montaj se aplica măsurile de simplificare in ce priveste TVA, in sensul ca, in situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

Se retine ca S.C. .X. S.A. a înregistrat suma de .X. lei numai ca TVA deductibila, fara sa aplice masurile de simplificare, pentru un numar de X facturi lucrari de constructii montaj (dezmembrare statie filtre, realizare lucrari cota zero fabrica de oxigen, etc.) emise de S.C. .X. S.R.L. catre S.C. .X. S.A., in valoare (fara TVA) de .X. lei. Organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma de .X. lei la nivelul taxei deductibile, efectuand aplicarea masurilor de simplificare prevazute de actele normative aplicabile in speta mai sus citate, intrucat aceasta reprezinta o obligatie impusa de legea fiscala tuturor contribuabililor, si nu o „formalitate impusa”, respectiv o „obligatie contabila”, asa cum afirma societatea.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA in suma de **.X. lei** în baza prevederilor art. 160, alin. (1), (2), (3) si (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care societatea datorează TVA suplimentar în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată pentru aceasta suma, contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011 emisă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

4) În ceea ce privește suma totală de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente TVA, din care dobanzi (majorări de întârziere) în suma de **.X. lei** și penalități de întârziere în suma de **.X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 116, alin.(1) și (5), respectiv art.120, alin.(1) și (7) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. .X. S.A.** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **„accessorium sequitur principalem”**, drept pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se :

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.12.2011, emisa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

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

DIRECTOR GENERAL

X