

DECIZIA nr. 717 din 09.09.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 si completata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu privire la contestatia ABC SRL formulata prin SCA in baza imputernicirii avocatiile nr./2014.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. 2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X VVV/2014, emisa organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma de **TSC lei** reprezentand diferenta de TVA stabilita suplimentar.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 01.08.2011-31.12.2012, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-X TTT/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X VVV/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei, ceea ce a condus la respingerea TVA in suma de DR lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de DP lei, dobanzi de intarziere aferente in suma de MJ lei si penalitati de intarziere in suma de PN lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita desfiintarea actului atacat pentru TVA stabilita suplimentar in suma de TSC lei, aratand urmatoarele:

Cantitatea de CT mc cherestea provenita de la furnizorul GO1 SRL a fost exportata in mod legal, fiind incarcata pe nave in perioada 29.09.2011-

21.02.2012, asa cum reiese din adresele depozitarului RO2 SA si ale operatorului portuar CR3 SA, atasate contestatiei.

Societatea nu este de acord cu sustinerea organelor fiscale referitoare la neprezentarea documentelor de export, exemplificand in acest sens cu situatia primului export de CT1 mc cherestea fag efectuat in data de 03.10.2011 cu nava L, prezentand in acest sens pasii urmati pentru efectuarea exportului.

ABC sustine ca, in baza solicitarii scrise catre depozitarul RO2 SA nr. 601/03.10.2011, in care se precizeaza si marcajul aplicat pe cherestea specific fiecarui client (BERBR/MSA in acest caz), cantitatea de CT1 mc cherestea fag a fost incarcata pe nava, aspect confirmat prin centralizatorul RO2 SA nr. 565/10.02.2014 – pozitia 2. S-a emis factura nr./03.10.2011 catre clientul CL din Egipt, pe factura mentionandu-se marcajul, pentru cantitatea totala de CT2 mc cherestea care include, pe langa cherestea de la furnizorul GO1 SRL, si cherestea provenita de la alti furnizori. S-a intocmit declaratia vamala de export nr./03.10.2011, iar pentru obtinerea certificatelor EUR1, comisionarii vamali au solicitat intocmirea de liste anexe la DVE in care sunt mentionati furnizorii de la care a fost achizitionata marfa.

Societatea recunoaste ca in lista anexa la DVE nr.03.10.2011 a omis sa inscrie furnizorul GO1 SRL, dar aceasta lista anexa nu este un document obligatoriu pentru export, care se dovedeste doar cu declaratia vamala de export si factura de export.

ABC SRL ca din centralizatoarele intocmite si documentele anexate contestatiei rezulta ca intreaga cantitate de CT mc de cherestea provenind de la furnizorul GO1 SRL a fost inclusa in facturile catre clienti si exportata.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru cherestea eliberata din depozit si incarcata pe nave, in conditiile in care aceasta nu se regaseste in listele anexe la declaratiile vamale de export vizate de autoritatile vamale, iar documentele depuse in sustinerea contestatiei nu fac dovada exportului.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. F-X TTT/2014 organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.08.2011-28.02.2012 ABC SRL a achizitionat de la furnizorul GO1 SRL cantitatea de CTT mc, depozitata in intregime la depozitarul RO2 SA. Aceasta cherestea este preluata de operatorul CR3 SA direct din depozit si este incarcata pe nave in vederea exportului.

Din analiza situatiilor prezentate de RO2 SA si CR3 SA a rezultat ca a fost incarcata pe nave cantitatea de CT mc cherestea, fara ca ABC SRL in calitate de exportator sa prezinte documente – facturi externe si declaratii vamale de export – din care sa rezulte facturarea si exportul acestei cantitati.

Deoarece cantitatile si furnizorii mentionati in listele anexe la DVE-urile vizate de organele vamale corespund cu cele din facturi si declaratii, fara ca in vreuna din aceste liste sa fie mentionate cantitatile provenind de la furnizorul GO1 SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate dovedi exportul cantitatii de CT mc cherestea, motiv pentru care au colectat TVA aferenta in suma de TSC lei.

In nota explicativa data in timpul inspectiei fiscale si in contestatia formulata ABC SRL sustine ca listele anexe la DVE-uri utilizate in vederea obtinerii certificatelor de origine EUR1 contin erori materiale prin omisiune si oricum aceste liste nu reprezinta documente justificative pentru export, iar cantitatea de marfa in discutie a fost exportata, dovada fiind si marcajul aplicat pe chesteaua exportata.

In urma depunerii contestatiei, organele de inspectie fiscala au solicitat Biroului Vamal de Frontiera Constanta cu adresa nr.2014 o situatie a exporturilor realizate de ABC SRL in perioada 01.08.2011-28.02.2012, documente care sa certifice exportul cherestelei provenind de la furnizorul GO1 SRL si informatii referitoare la marcajul mentionat pe facturile externe, in conditiile in care in DVE-uri apare mentiunea "fara marca".

Cu adresa nr.2014 Biroul Vamal de Frontiera Constanta a raspuns solicitarii organelor de inspectie fiscala, transmitand urmatoarele:

- situatia exporturilor realizate de societate in perioada 01.08.2011-28.02.2012 (numar DVE, data acceptate, numar si data factura, numar si data certificatului EUR1) – 28 de exporturi;

- in documentele anexate la declaratiile vamale inscrise in tabel nu au fost identificate avize de insotire aferente furnizorului GO1 SRL;

- marcajul BERBR/MSA mentionat in facturi este un marcaj in scris de exportator pentru a identifica fiecare lot de marfa, in functie de destinatarul marfurilor (spre exemplu, in acest caz destinatarul marfurilor este CL din Egipt, destinatar care se regaseste in declaratiile vamale de export nr. 11ROCT..... si 11ROCT.....);

- mentiunea "marca" trebuie inregistrata in declaratia vamala de export in cazul unui produs finit purtator de marca inregistrata, ceea ce nu este cazul cherestelei.

In drept, potrivit art. 143 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 143. - (1) **Sunt scutite de taxa:**

a) **livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana in contul sau;**

b) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al**

călătorilor care nu sunt stabiliți în Comunitate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: [...].

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

Referitor la justificarea scutirii de TVA pentru exporturi, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

“Art. 2. – (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

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

a) **factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) **unul dintre următoarele documente:**

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

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

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

“Art. 3. – (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări **au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.**

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

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

Din dispozițiile legale precitate rezulta ca beneficiaza de scutirea de TVA livrarea de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii (export) de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau, persoana impozabila care realizeaza operatiunea de livrare (furnizorul) avand obligatia sa dovedeasca ca bunurile au parasit teritoriul comunitar si sa justifice scutirea cu documentatia corespunzatoare.

In speta, se retine ca ABC SRL a exportat cherestea catre diversi beneficiari din afara Uniunii Europene, provenind din achizitii interne de la diversi furnizori, scutirea de TVA fiind justificata prin urmatoarele documente:

- declaratiile vamale (documentele electronice de export DVE) acceptate de autoritatile vamale din cadrul Biroului Vamal de Frontiera Constanta;
- facturile externe (commercial invoice) catre clientii externi din Egipt si Maroc, pentru livrarea cherestelei in conditia de livrare FOB Constanta;
- listele anexe la DVE, in care sunt mentionati furnizorii externi de cherestea si cantitatile provenind de la fiecare furnizor in parte, vizate de autoritatile vamale.

In urma verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca din depozitul RO2 SA a fost eliberata, in vederea incarcarii pe nave de catre operatorul portuar CR3 SA, cantitatea de CT mc cherestea provenita de la furnizorul GO1 SRL si apartinand ABC SRL, fara ca aceasta cantitate sa se regaseasca in facturile externe si declaratiile vamale de export.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca listele anexe la DVE contin erori prin omisiune si ca a exportat in totalitate cantitatea de cherestea provenind de la furnizorul GO1 SRL, anexand la contestatie adrese de la depozitarul RO2 SA si de la operatorul CR3 SA, precum si o anexa din care rezulta repartizarea cantitatii de CT mc cherestea pe nave, facturi externe si DVE-uri.

Astfel, prin declaratia vamala de export nr.2011 (numar complet 11ROCT.....) societatea a declarat exportul cantitatii de CT2 mc cherestea fag catre clientul CL din Egipt. La declaratia vamala sunt anexate urmatoarele documente purtand stampila biroului vamal de export:

- factura nr. CRF11 44/03.10.2011 pentru cantitatea de CT2 mc cherestea;
- lista anexa la DVE in care apar 7 furnizori, cu defalcarea cantitatilor pe fiecare furnizor in parte, respectiv: FZ1 – CT2/1 mc; FZ2 – CT2/2 mc; FZ3 – CT2/3 mc; FZ4 – CT2/4 mc; FZ5 – CT2/5 mc; FZ6 – CT2/6 mc; FZ7 – CT2/7 mc.

In sustinere ABC SRL a prezentat o alta lista anexa pentru cantitatea de CT2 mc cherestea exportata, sustinand ca o cantitate de CT1 mc provine de la furnizorul GO1 SRL, iar de la furnizorul FZ3 cantitatea de CT2/3-CT1 mc, pentru restul furnizorilor cantitatile ramanand nemodificate.

Situatia este similara in cazul celorlalte exporturi invocate, in sensul ca in listele anexe prezentate in sustinere sunt trecute cantitati de cherestea apartinand furnizorului GO1 SRL, pastrandu-se **cantitatile din listele anexe la DVE vizate de autoritatile vamale, reglarea facandu-se prin modificarea cantitatilor alocate furnizorilor din listele anexe prezentate autoritatilor vamale.**

Rezulta ca documentatia prezentata in sustinerea contestatiei nu dovedeste de niciun fel exportul cantitatii de CT mc cherestea provenita de la furnizorul GO1 SRL, **sustinerile ABC SRL neavand niciun temei faptic**, in conditiile in care:

- listele anexe care au fost prezentate **autoritatilor vamale**, cuprinzand provenienta cherestelei exportate pe furnizori si pe cantitati **nu cuprind nicio referire la furnizorul GO1 SRL**, aspect confirmat si prin adresa Biroului Vamal de Frontiera Constanta nr.2014;

- aceste lucruri **nu contin "erori prin omisiune"** de vreme ce **cantitatile totale inscrise in noile liste** prezentate drept justificare si in care sunt inscrise cantitati pentru furnizorul GO1 SRL **corespund cu cele din listele anexa vizate de autoritatile vamale**, contestatoarea insasi **modificand cantitatile alocate celorlalti furnizori**;

- or, asa-zisa omisiune a neincluserii furnizorului GO1 SRL nu poate fi considerata "corectata" pe seama modificarii cantitatilor aferente celorlalti furnizori, contestatoarea **neprezentand documentatia justificativa aferenta evolutiei stocurilor pentru fiecare furnizor in parte si pe total societate pe parcursul perioadei verificate**, din care sa reiasa, spre exemplu, ca din cherestea achizitionata de la furnizorul FZ3 s-a exportat in data de 03.10.2011 doar cantitatea de CT2/3-CT1 mc si nu cantitatea de CT2/3 mc cat era inscrisa in lista anexa vizata de autoritatile vamale;

- **marcajul** aplicat pe cherestea exportata, invocat de contestatoare ca fiind foarte important in argumentatie, **nu are nicio relevanta intrucat el se refera la fiecare lot de marfa in functie de destinatarul marfurilor (clientul extern) si nu la provenienta loturilor de marfa pe furnizori.**

In ceea ce priveste invocarea faptului ca listele-anexe prezentate in vama nu sunt prevazute de legislatie pentru justificarea exportului, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au colectat TVA pentru marfa eliberata din depozitul RO2 SA si incarcata pe nave de operatorul portuar CR3 SA (aspect recunoscut de contestatoare), dar pentru care ABC SRL nu a prezentat niciun document care sa ateste vamuirea marfurilor si parasirea teritoriului comunitar, respectiv declaratiile vamale de export, facturile externe si celelalte documente prevazute la art. 2/art. 3 din Instructiunile 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, rezulta ca documentatia prezentata de ABC SRL in sustinerea cauzei nu modifica de niciun

fel constatarile organelor de inspectie fiscala in privinta neprezentarii documentatiei de scutire de TVA pentru cantitatea de CT mc cherestea provenita de la furnizorul GO1 SRL, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 143 alin. (1) lit. a) si b) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2 alin. (2) si art. 3 alin. (2) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X VVV/2014, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii pentru TVA stabilita suplimentar in suma de TSC lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.