



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 321/2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.921307/05.09.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 921307/05.09.2014, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul în localitatea .X., strada .X., nr..X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr..X./2014”) emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.R.L figurează la poziția nr..X. din Anexa .X. - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2013.

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, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv .X./2014, potrivit confirmării de primire .X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv .X./2014, potrivit stampilei Oficiului postal .X. nr. .X. aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Direcția generală .X. sub nr..X./2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L**

I. S.C. .X. S.R.L solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./2014, împreună cu toate actele ce au stat la baza emiterii acesteia, precizând următoarele:

Organele de inspectie fiscala, in mod eronat au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata pe motiv ca societatea a intocmit in lunile .X., .X./ 2009 si .X./ 2010 .X. facturi de livrare a unor utilaje, la export catre **.X. din .X.** in baza contractului incheiat intre parti la data de .X./2009 iar justificarea exportului s-a facut in lunile .X. si .X./ 2012.

Societatea precizeaza ca in contractul incheiat intre cele doua parti la data de .X./2009, nu se precizeaza tara unde trebuie livrate utilajele care fac obiectul contractului si nici termenul de livrare. De asemenea, nu exista nici semnatura de primire a cumparatorului pana la data livrarii efective pe baza declaratiilor vamale de export si a documentelor de transport (CMR).

Utilejele au ramas in toata perioada pentru care s-au calculat accesorii, respectiv .X./2009 -.X./2012 la dispozitia **S.C. .X. S.R.L** si au fost utilizate pentru producerea de operatiuni taxabile, astfel ca nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate a utilajelor.

De asemenea, contestatara precizeaza ca legislatia interna prevede ca exportul bunurilor facturate trebuie justificat in termen de 90 de zile dar nu prevede ca in caz contrar livrarea se considera la intern si contribuabilul datoreaza TVA. In conditiile in care livrarea la export nu a avut loc efectiv, societatea arata ca se pot aplica alte masuri, ca de

exemplu stornarea facturilor emise, regularizarea operatiunilor inscrise in decontul de TVA si repunerea operatiunilor respective la data efectuarii exportului.

Totodata, societatea contestatara mentioneaza faptul ca livrarea nu a avut loc in interiorul tarii intrucat cumparatorul este o persoana juridica straina stabilita in afara Comunitatii Europene iar facturile de livrare au fost intocmite inainte de compensarea unor datorii reciproce intre cele doua parti, de aproximativ .X.euro.

Invocand prevederile art. 143 alin. 1 lit b din Codul fiscal, societatea precizeaza ca organul de inspectie fiscala, desi nu a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata, a calculat accesorii aferente unei taxe nedatorate.

De asemenea, tinand cont si de prevederile art. 134 alin. 1 si alin. 2 din Codul fiscal, societatea arata ca este contradictorie constatarea organelor de inspectie fiscala respectiv, pe de o parte se constata ca nu s-a respectat termenul de 90 de zile si trebuia colectata taxa pe valoarea adaugata, iar pe de alta parte nu se stabileste taxa pe valoarea adaugata de plata dar se calculeaza accesorii.

Totodata, in completarea celor precizate mai sus, contestatara invoca Hotararea CEJ nr. C 563/12/2013 prin care se interzice taxarea cu TVA a unor livrari la export care depaseste termenul de justificare de 90 de zile si pentru care nu se datoreaza nici obligatii fiscale accesorii.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale .X. au întocmit Raportul de inspectie fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată.

In urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre **S.C. .X. S.R.L** in calitate de vanzator si .X. din .X. in calitate de comparator s-a incheiat contractul de vanzare cumparare din data de .X./2009, obiectul acestuia fiind vanzarea, respective cumpararea echipamentului stipulate in anexa nr. .X. la contract, conditia de livrare fiind .X.. In lunile .X., .X./2009 si .X./2010 s-au inregistrat in evidenta contabila .X. facturi emise catre firma din .X. in valoare totala de .X. lei, articol contabil .X. "Clienti"= .X. "Venituri din vanzarea activelor", concomitant inregistrandu-se si descarcarea de gestiune a utilajelor vandute.

In jurnalele de vanzari si in deconturile de TVA pentru lunile .X., .X./2009 si .X./2010, operatiunile respective au fost evidentiata de societate ca fiind operatiuni de export.

Din verificarea documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarile efective de echipamente s-au efectuat in .X., destinat .X. din .X. in lunile .X. si .X./2012, fapt care rezulta din declaratiile vamale de export si documentele de transport CMR. Contravaloarea facturilor emise a fost compensata in lunile .X./2009 si .X./2010 cu contravaloarea facturilor reprezentand aprovizionari de la .X. din .X. asa cum rezulta din adresa nr. .X./2010 prin care se comunica BNR compensarile efectuate.

La intrebarea organelor de inspectie fiscala prin care se solicita precizari referitoare la prevederile legale in baza carora s-a inregistrat operatiunea de vanzare-cumparare din lunile .X., .X./2009 si .X./2010 ca livrare la export scutita de TVA, avand in vedere ca justificarea cu documente (declaratii vamale de export) s-a efectuat mai tarziu, in lunile .X. si .X./2012 si ca aceste echipamente au facut obiectul contractului de inchiriere .X./2009 incheiat intre .X. din .X. in calitate de proprietar si societatea verificata in calitate de chirias, pentru acest contract inregistrandu-se in evidenta contabila doua facturi al caror obiect il reprezinta contravaloare chirie aferenta lunilor .X./2009, ianuarie si .X./2010, prin Nota explicativa nr. .X./2014, reprezentantul societatii a precizat ca vanzarea s-a efectuat in temeiul contractului din data de .X./2009 iar inregistrarea s-a efectuat in baza prevederilor art. 143 alin. 1 lit. a din Codul fiscal.

Avand in vedere cele de mai sus, si in temeiul art. 1, art. 2 si art. 3 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de tax a 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, a art. 134, art. 134¹ si art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca **S.C. .X. S.R.L** era obligata sa prezinte in termen de 90 de zile de la data emiterii facturilor, pentru justificarea scutirii de TVA, nu numai facturile emise, ci si documentele prevazute la art. 2 si art. 3 din OMFP nr. 2222/2006, respectiv declaratia vamala de export certificata de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar si/sau, dupa caz, sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala si documentul de transport care atesta realizarea efectiva a transportului.

Intrucat societatea nu a respectat prevederile legale mai sus invocate iar potrivit legislatiei nationale exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data emiterii facturii, organele de inspectie fiscala au constatat ca **S.C. .X. S.R.L** avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata pana in momentul justificarii realizarii exportului cu documentele

prevazute de lege, motiv pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, de la data emiterii facturilor și până la data justificării cu documente a exportului.

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

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca S.C. .X. S.R.L datoreaza dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru operatiunile de export efectuate catre .X. din .X. în .X./2009, .X. și .X./2010, in conditiile in care nu a justificat scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu documentele prevazute de lege in termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturilor de livrare, respectiv de la data la care a intervenit faptul generator.

In fapt, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile .X., .X./2009 și .X./2010, **S.C. .X. S.R.L** a emis, in baza contractului din data de .X./2009, .X. (.X.) facturi catre **.X. din .X.** avand ca obiect vanzarea de utilaje, pentru care a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Avand in vedere faptul ca societatea nu a justificat scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta exportului cu documentele prevazute de lege in termen de maxim 90 de zile de la data emiterii facturilor, ci mult mai tarziu, respectiv in lunile .X. și .X./2012, organele de inspectie fiscala au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, avand in vedere ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data emiterii facturii.

In drept, art. 143 alin. 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 25.05.2009, precizeaza:

“Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;” iar la alin. 3 se prevede:

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

Aceste prevederi au fost menținute și începând cu data de 01.01.2010.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul 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. Astfel, potrivit art.1 alin.(2), alin. (4) și alin. (6) al Ordinului nr.2222/2006 aplicabil începând cu data de 01.01.2009:

“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(4) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

(6) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile

Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.”

iar la art. 2 se stipuleaza:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 un transportator ori la o casă de expediție.

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

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

b) unul dintre următoarele documente:

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

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

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

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

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata se justifica de catre exportator cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, si cu unul dintre următoarele documente: declarația vamală de export, sau documentul de însoțire la export (EAD), sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal.

Începând cu data de 01.01.2010, art.1 alin.(2), alin.(4) și alin.(6) al OMFP nr.2222/2006 precizează:

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

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.”

Se retine, totodata, faptul ca justificarea scutirii se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura, respectiv de la data la care a intervenit faptul generator.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca la data de .X./2009 a fost incheiat contractul de vanzare cumparare intre S.C .X. S.R.L. in calitate de vanzator si S.C. .X. S.A. din .X. in calitate de comparator, al carui obiect il constituie conform art. 1 al pct. 2 “Obiectul Contractului”, vanzarea de echipamente, astfel cum au fost descrise si individualizate in Anexa nr. 1 la contract.

La art. 1 al pct. 3 “Livrarea” se stipuleaza ca “vanzatorul este obligat sa livreze catre cumparator Echipamentul stipulate in Anexa 1 cu termenii .X.”. Totodata, la pct. 5 din contract “Pret, instrumente de plata si penalitati” se prevede:

“ Art. 1. Pretul echipamentului este de .X. EURO conform Anexei 2.

Art. 2. Cumparatorul va achita pretul prin compensarea/decontarea cantitatilor existente datorate de Vanzator catre Cumparator, conform Anexei 2 din prezentul Contract [...]”.

Se retine faptul ca in baza contractului mentionat mai sus, societatea contestatoare a emis in lunile .X., .X./2009 si .X./2010 catre .X. S.A. din .X., .X. (.X.) facturi in scutire de taxa pe valoarea adaugata.

Concomitent, societatea a inregistrat in evidenta contabila venituri din vanzarea activelor, prin articolul contabil .X. = .X. si descarcarea de gestiune a utilajelor vandute.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei precum si din Nota explicativă nr. .X./2014 data de reprezentantul societatii organelor de inspectie fiscala, se retine ca livrarea efectiva a utilajelor pentru care au fost emise facturi in lunile .X./2009 si .X./2010 s-a finalizat in lunile .X. si .X./2012 cand echipamentele au fost livrate in .X., cu destinatar .X. S.A. din .X., moment in care contestatara a prezentat documentele prevazute de lege pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, respectiv declaratii vamale de export si documente de transport CMR.

Astfel, se retine ca justificarea scutirii de taxa pentru livrarile de bunuri la export nu s-a realizat de catre exportator, in speta contestatara, in termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care au fost emise facturile, asa cum prevede legislatia nationala.

Mai mult, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca utilajele livrate de contestatara, au facut obiectul contractului de inchiriere .X. din data de .X./2009 incheiat intre .X. S.A. din .X. in calitate de proprietar si S.C .X. S.R.L. in calitate de chirias, societatea contestatara inregistrand in evidenta contabila facturi al caror obiect il reprezinta contravaloare chirie aferenta lunilor .X./2009, .X. si .X./2010.

Prin urmare, se retine faptul ca transferul dreptului de proprietate al echipamentelor a avut loc la data emiterii de catre contestatara a facturilor de livrare.

Astfel, in speta devin incidente prevederile art. 134, art. 134¹ si art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, care stipuleaza:

„ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;[...]"

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator. Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului. Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată si penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru operatiunile de export efectuate catre .X. din .X. in conditiile in care contestatara nu a justificat scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu documentele prevazute de lege in termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturilor de livrare, respectiv data la care intervenea exigibilitatea taxei, ci mult mai tarziu, respectiv in afara acestui termen.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatara a Hotararii CEJ pronuntata in cauza C-563/12/2013, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat prin hotararea mai sus invocata, se face referire la faptul ca bunurile destinate exportului in afara Uniunii Europene trebuie sa fi parasit teritoriul UE intr-un termen fix de 3 luni sau de 90 de zile de la data livrării, or in legislatia nationala scutirea de taxa pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documente in termen de 90 de zile, caz in care societatea beneficiaza de acest drept si nu ca bunurile sa paraseasca teritoriul UE in 90 de zile. Insa in situatia in care exportatorul intra in posesia documentelor de justificare a scutirii de taxa dupa termenul de 90 de zile dar in perioada de prescriptie, acesta nu are obligatia de a

colecta TVA dar datoreaza accesorii aferente calculate pe aceasta perioada.

Referitor la argumentul contestatarei potrivit caruia in cazul in speta organele de inspectie fiscala ar fi putut aplica alte masuri, respectiv stornarea facturilor emise, regularizarea operatiunilor inscrise in decontul de TVA si repunerea operatiunilor respective la data efectuarii exportului, in speta se retin prevederile art. 159 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“ Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

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

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

Totodata, potrivit pct. 81¹ alin (1) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 159:

“În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare, și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143, 144 sau 144¹ din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.”

Or, in speta supusa solutionarii, organul de solutionare a contestatiei retine ca S.C .X. S.R.L a emis facturi aplicând regimul de scutire fara a justifica aceasta scutire cu documente.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, în temeiul 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, **în ceea ce privește suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL