

**DECIZIA** nr. 61/2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**x**, inregistrata la  
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de catre Serviciul Inspecție Fiscala – Reprezentante Straine si Nerezidenti cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **24.04.2015**, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, comunicata in data de **25.03.2015**, emisa de DGRFPB in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – B x, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de x lei:

- x lei reprezentand TVA suplimentar de plata;
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Deciziile privind compensarea nr. x emise de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x:

In vederea justificarii scutirii de TVA pentru exportul de porumb efectuat in luna mai 2013 si luna octombrie 2012 si pentru exportul de orz din luna august 2014, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele justificative prevazute de OMFP nr. 2222/2006, respectiv factura fiscala, declaratia vamala de export/documentul electronic de export si documente de transport maritim “Bill of landing”.

Pentru tranzactiile efectuate de x au fost intocmite documente electronice de export, certificate de biroul vamal de export si anume, biroul vamal din portul Constanta, chiar daca, asa cum au subliniat si organele de inspectie fiscala, aceste documente au fost intocmite eronat, in sensul ca in caseta 15 trebuia mentionata Romania, si nu Ungaria sau Bulgaria, iar in caseta 15a abrevierea RO. Aceasta eroare nu este in masura sa invalideze documentele electronice de export si sa anuleze aplicarea scutirii de TVA din punct de vedere fiscal.

In data de 09.04.2015, societatea a depus la DGV - DGRFP Galati - BV Constanta adresa nr. x prin care se solicita corectarea declaratiilor vamale de export. De asemenea, organul fiscal poate solicita informatii suplimentare organelor vamale.

2. Prin contestatia formulata societatea solicita si anulara Deciziilor privind compensarea nr. x emise de Administratia fiscala pentru contribuabili nerezidenti.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – B x, DGRFPB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei reprezentand TVA suplimentar de plata;
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Societatea contesta si Deciziile privind compensarea nr. x emise de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

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 :

### **3.1 Referitor la Deciziile privind compensarea nr. x emise de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care competenta in solutionarea acestuia apartine organului fiscal emitent.***

**In fapt**, prin Deciziile privind compensarea nr. x, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a efectuat compensarea unor sume de rambursat /restituit/ de plata de la buget, cu obligatiile fiscale neachitate de societate

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 205. - (1)** Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"**Art. 209 - (1)** Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)

**(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.**"

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, care stabilește:

"**5.3.** Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, **altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1)** din Codul de procedură fiscală și **pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.**"

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestația formulată împotriva Deciziilor privind compensarea nr. x va fi transmisă spre competența de soluționare Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, în calitate de organ fiscal emitent al actelor administrativ-fiscale atacate.

**3.2 Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F – B x:**

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru exporturile de cereale care au făcut obiectul DVE x/02.05.2013, DVE x/15.10.2012 și DVE x/19.08.2014, în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală sunt incomplete.***

**În fapt,** potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F – B x în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F – B x, x nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să justifice scutirea de TVA pentru exportul din

Romania a cantitatilor de cereale din declaratiile vamale de export, respectiv nu a facut dovada ca bunurile exportate au ca tara de expediere Romania.

Drept pentru care, organele de control au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

**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 taxă:

a) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;**

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 taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă este efectuată de către furnizor sau de altă persoană în contul său, ori de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza urmatoarele:

“**Art. 1.** - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> 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.

(...) (3) În sensul prezentelor instrucțiuni:

- a) prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia;
- b) prestatorul este orice persoană care acționează în nume propriu și facturează o prestare de servicii;
- c) beneficiarul este persoana pe numele căreia a fost emisă o factură pentru o prestare de servicii sau pentru o livrare de bunuri;
- d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) sau alin. (2) din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;
- e) sunt considerate livrări de bunuri, în sensul art. 143 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal, **bunurile transportate din România în afara Comunității Europene**, denumită în continuare Comunitate, chiar și în lipsa unei tranzacții comerciale.”

“**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. (19) 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. “

În speta, potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F – B x în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare

de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, x nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente care sa justifice scutirea de TVA pentru exportul din Romania a cantitatilor de cereale din declaratiile vamale de export de mai jos, respectiv nu a facut dovada ca bunurile exportate au ca tara de expediere Romania. Astfel:

- in data de 02.05.2013 societatea a efectuat un export de porumb in cantitate de x TM catre x Singapore - Port Korea, conform DVE x/**02.05.2013**. Aceasta operatiune a fost confirmata de Directia Tehnologia Informatiei, Comunicatii si Statistica Vamala, cu mentiunea ca tara de expediere, respectiv tara de origine este **Ungaria**. A fost emisa factura de vanzare nr. x din data de **08.05.2013** doar pentru cantitatea de x TM porumb;

- in data 15.10.2012, societatea a efectuat un export de porumb in cantitate de x TM catre x Singapore - Port Korea, conform DVE x/**15.10.2012**. Aceasta operatiune a fost confirmata de Directia Tehnologia Informatiei, Comunicatii si Statistica Vamala, cu mentiunea ca tara de expediere, respectiv tara de origine este **Ungaria**. A fost emisa factura de vanzare nr. x din data de **17.10.2013** doar pentru cantitatea de x TM;

- in data 19.08.2014, societatea a efectuat un export de orz in cantitate de x TM catre x BV - destinatia Quatar, conform DVE x/**19.08.2014**. Aceasta operatiune a fost confirmata de Directia Tehnologia Informatiei, Comunicatii si Statistica Vamala, cu mentiunea ca tara de expediere, respectiv tara de origine este **Bulgaria**. A fost emisa factura de vanzare nr. x din data de **21.08.2014**, doar pentru cantitatea de x TM.

Intrucat au constatat ca x nu a facut dovada ca bunurile exportate au ca tara de expediere Romania, in caseta 15 (15a) fiind mentionate Ungaria (HU) sau Bulgaria (BG) si nu Romania (RO), organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

In sustinerea contestatiei societatea invoca faptul ca pentru tranzactiile derulate au fost intocmite documente electronice de export, certificate de biroul vamal de export si anume, Biroul Vamal din portul Constanta, chiar daca, asa cum au subliniat si organele de inspectie fiscala, aceste documente au fost intocmite eronat, in sensul ca in caseta 15 trebuia mentionata Romania, si nu Ungaria sau Bulgaria, iar in caseta 15a abrevierea RO, aceasta eroare nefiind in masura sa invalideze documentele electronice de export si sa anuleze aplicarea scutirii de TVA din punct de vedere fiscal.

De asemenea, aceasta a anexat la contestatie adresa inregistrata la sub nr. x, prin care a solicitat Biroului Vamal de Frontiera Constanta corectarea declaratiilor vamale mai sus enumerate (nr. x/02.05.2013, nr. x/15.10.2012 si nr. x/19.08.2014).

Avand in vedere cele mai sus prezentate si intrucat documentele atasate la dosarul cauzei sunt insuficiente in vederea adoptarii unei solutii fiscale corecte, iar constatările organelor de control din raportul de inspectie fiscala sunt incomplete, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a solicitat Biroului Vamal de

Frontiera Constanta informatii suplimentare privind exporturile care au facut obiectul cauzei supusa solutionarii, respectiv daca bunurile (cerealele) care au facut obiectul declaratiilor vamale de export de mai sus au fost transportate din România în afara Comunității Europene si daca biroul vamal a certificat operatiunile de export.

Drept urmare, prin adresa nr. x inregistrata la DGRFPB sub nr. x:

1. - organul vamal a comunicat urmatoarele:

*“Marfurile care au facut obiectul declaratiilor de export au fost expediate de la furnizori direct in zona libera Constanta.*

*Cantitatile de marfa care au fost achizitionate de x cu cod de TVA atribuit in Romania pot fi identificate ca facand parte din loturile de marfa pentru care au fost depuse declaratiile vamale de export (ex. adresele operatorului portuar x, facturile de achizitii, documentele T2L, etc).*

**Pentru declaratiile vamale in cauza liberul de vama a fost acordat la momentul la care navele au plecat in trafic international, parasind teritoriul Romaniei.**

*Din documentele aflate in evidenta biroului vamal este cert faptul ca marfa care face obiectul celor trei declaratii vamale de export (inclusiv cantitatile achizitionate cu cod de TVA romanesc) a parasit teritoriul comunitar.”*

2. - organul vamal a transmis anexat Decizia nr. x/28.10.2015 privind modalitatea de solutionare a plangerii prealabile formulata de x impotriva Deciziei nr. x/27.04.2015 privind respingerea solicitarii de rectificare a declaratiilor vamale de export nr. x/ 02.05.2013, nr. x/ 15.10.2012 si nr. x/ 19.08.2014, in cuprinsul careia au fost retinute urmatoarele aspecte:

*“Potrivit Normelor tehnice de completare, utilizare si tiparire a declaratiei sumare si a documentului administrativ unic, aprobate prin Ordinul Vicepresedintelui ANAF nr. 9988/28.12.2006, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la modalitatea de completare a casetei 15 din declaratia vamala se precizeaza urmatoarele:*

*- in cazul formalitatilor la export, “statul membru real de export” este statul membru din care marfurile au fost expediate initial in vederea exportului, in cazul in care exportatorul nu este stabilit in statul membru de export. Statul membru de export va fi acelasi cu statul membru real de export in cazul in care nu este implicat niciun alt stat membru;*

*- in subdiviziunea 15a, in cazul in care exportatorul nu este stabilit in statul membru de export, se inscrie numele tarii din care au fost expediate initial marfurile in vederea exportului. (...)*

*Avand in vedere ca exportatorul, in cazul celor trei operatiuni de export, este o societate care nu este stabilita in “statul membru de export” care este Romania si faptul ca **marfurile au fost expediate din Ungaria/Bulgaria direct in Zona Libera Constanta** (conform prevederilor in materie, in zona libera sunt introduse marfurile comunitare destinate exportului) de unde au fost achizitionate de catre acesta, consideram ca **declaratiile de export au fost completate corect cu codurile tarilor de provenienta**, in acord cu Normele tehnice aprobate prin OMFP 9988/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.*

*(...) Din documentele atasate la declaratiile vamale si cele prezentate de societate rezulta ca **pentru marfa care face obiectul litigiului au fost emise doua randuri de facturi**, cele emise de x cu datele de identificare atribuite in Olanda, inclusiv codul de TVA si cele emise de x cu codul de TVA atribuit in Romania.*

*(...) Pentru cantitatile de marfa care fac obiectul celor trei declaratii de export, x a emis facturile comerciale nr. x.”*

Avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Contrar sustinerilor organelor de inspectie fiscala, in subdiviziunea 15a, in cazul in care exportatorul nu este stabilit in statul membru de export, se inscrie numele tarii din care au fost expediate initial marfurile in vederea exportului; prin urmare, faptul ca in aceasta caseta este mentionat “Ungaria/Bulgaria”, acestea fiind tarile de provenienta a marfurilor exportate, nu este de natura sa impiedice aplicarea scutirii de TVA prevazuta la art. 143 alin 1 lit a din Codul fiscal, cu atat mai mult, cu cat organele vamale au confirmat faptul ca pentru declaratiile vamale care fac obiectul cauzei supusa solutionarii, liberul de vama a fost acordat la momentul la care navele au plecat in trafic international, parasind teritoriul Romaniei.

2. Urmare schimbului de informatii si documente intre organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB si Biroul Vamal de Frontiera Constanta, a rezultat faptul ca in legatura cu operatiunile de export in cauza, societatea a depus si alte documente (documente suplimentare) la organul vamal decat cele prezentate organelor de inspectie fiscala in vederea justificarii scutirii de TVA (de exemplu: pentru marfa care face obiectul exporturilor au fost emise doua randuri de facturi: nr. x, respectiv facturile nr. x din data de 17.10.2013, nr. x din data de 08.05.2013 si x din data de 21.08.2014, cantitatile de marfa facturate fiind diferite).

3. Organele de inspectie fiscala nu au analizat daca facturile atasate la declaratiile vamale de export contin toate informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, daca facturile prezentate in timpul inspectiei fiscale reprezinta in fapt facturi de corectie a facturilor atasate initial la declaratiile vamale de export si daca acestea sunt intocmite potrivit dispozitiilor art. 159 din acelasi act normativ, respectiv nu au analizat daca societatea indeplineste toate conditiile legale pentru acordarea scutirii de TVA prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, cu privire la TVA suplimentar de plata in suma de x lei si la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, in vederea reanalizarii documentelor detinute societatea nerezidenta cu privire la justificarea scutirii de TVA pentru operatiunile export efectuate conform DVE nr. x/ 02.05.2013, DVE nr. x/ 15.10.2012 si DVE nr. x/ 19.08.2014).

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:



“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Cu ocazia reverificării, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și punctul de vedere exprimat de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP prin adresa nr. x, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/28.01.2016, în legătură cu faptul că declarațiile vamale de export și facturile atasate declarației respective sunt emise pe numele societății nerezidente x nr. x (cod EORI) și nu al societății nerezidente înregistrată direct în scopuri de TVA în România cu cod x, potrivit căruia:

*“Referitor la înscrierea numărului EORI în declarația vamală de export, la Indicațiile privind completarea declarației vamale în cazul operațiunilor de export/expediere, prevăzute în Anexa 2 Cap. 3, lit A din Ordinul nr. 9988/2006, cu modificările și completările ulterioare, se menționează că la caseta 2 “Expeditoer/exportator” se completează cu numărul EORI prevăzut la art. 1 pct 16 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei sau numărul de înregistrare în sistemul informatic atribuit de autoritatea vamală din România, după caz, urmat de numerele și prenumele sau denumirea companiei și adresa completă a expeditorului/exportatorului. Structura numărului EORI este cea prevăzută în Regulamentul (CE) nr. 312/2009 al Comisiei. Structura numărului de înregistrare în sistemul informatic este cea prevăzută în Ordinul vicepreședintelui ANAF nr. 1554/2009 pentru aprobarea Normelor tehnice privind înregistrarea în scopuri vamale a operatorilor economici și a altor persoane. (...)*

*Faptul că pe declarația vamală de export apare codul EORI al societății x Olanda, nu este un element care să împiedice aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin 1 lit a din Codul fiscal pentru exportul de bunuri, având în vedere că legislația fiscală privind TVA nu conține prevederi referitoare la înscrierea în declarațiile vamale de export a codului de înregistrare în scopuri de TVA sau alte coduri de identificare a persoanei impozabile care efectuează exporturi.”*

**3.3. Referitor la accesoriile în suma de x lei (x lei reprezentând dobanzi/majorări de întârziere aferente TVA + x lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA):**

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile în suma de x lei aferente TVA, în condițiile în care potrivit pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus desființarea**

***deciziei de impunere contestata cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA.***

**In fapt**, prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x s-au calculat accesorii in suma totala de x lei (x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA), calculate pentru perioada 26.06.2013 - 25.10.2014.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**(2)** Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...)

« **Art. 120<sup>1</sup> (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care potrivit pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestata cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA, urmeaza ca, in temeiul dispozitiilor art. 216 alin. 3 din Codul de procedura fiscala, republicat, sa se dispuna desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F – B x, cu privire la accesoriile in suma de x lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipulează:

“**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

**11.6.** Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

**11.7.** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, organele de inspecție fiscală vor proceda la reanalizarea situației fiscale a contestatului ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 143 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5.3, 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1), art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat

## **DECIDE**

1. Trimite capatul de cerere al contestației formulată de **x**, cu privire la Deciziile privind compensarea nr. **x**, spre competența soluționare Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți.

2. Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – B **x**, prin care s-au stabilit următoarele:

- **x** lei reprezentând TVA suplimentar de plată;
- **x** lei reprezentând TVA stabilită suplimentar;
- **x** lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **x** lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA,

urmand ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile societății și de reținerile din prezenta decizie.

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

