

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a
Contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
SCX SRL
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub
nr.X

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Antifrauda Fiscala prin adresa nr. cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL** inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.X emisa de Directia Antifrauda Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala nr.X si priveste suma totala de **X lei reprezentand** :

- X lei - taxa pe valoarea adaugata de plata;
- X lei - accesorii aferente,
- si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, nr.X.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr.X,

respectiv **X** conform stampilei aplicata de societate pe adresa Directiei Antifrauda Fiscala nr.X cu care a fost transmisa decizia de impunere si de data depunerii contestatiei la registratura Agentiei Nationale de Administrare Fiscal – Directia Antifrauda Fiscala conform stampilei aplicata pe contestatie, respectiv **X**.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SCX SRL** .

I. Prin contestatia formulata SCX SRL contesta Decizia de impunere nr. prin care s-a stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei.

De asemenea, societatea contesta si **Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.** emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina societatii :

- intocmirea si depunerea bilantului contabil pentru anul 2007, tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate de catre inspectia fiscala pentru anul 2007
- intocmirea si depunerea declaratiilor rectificative la declaratia privind impozitul pe profit pentru anii 2005 si 2006, tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate de catre echipa de inspectie fiscala.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si au procedat la calcularea TVA de plata suplimentara in suma de:

- 189.028 lei pentru achizitiile de bunuri efectuate de societate de la in cazul bunurilor transportate direct din Olanda in Romania si

- lei pentru achizițiile de bunuri efectuate de societate de la în cazul bunurilor transportate direct din Austria în România.

Cu privire la TVA datorată bugetului general consolidat aferentă achizițiilor de bunuri furnizate de X-Letonia societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat în mod eronat că bunurile achiziționate de la furnizorul X din Letonia, reprezintă achiziții intracomunitare de bunuri în conformitate cu prevederile articolului 126 alineatul (4) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, invocând în susținerea contestației prevederile art. 130¹ alin. (1) și art. 132¹, alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la achizițiile intracomunitare.

Societatea arată că a achiziționat după data aderării României la Uniunea Europeană bunuri mobile corporale de la X înregistrată din punct de vedere al TVA în Letonia cu facturile nr. X în suma de X USD și nr. X, în suma de X.

La rândul ei, în vederea vânzării bunurilor menționate mai sus către societate, X X, înregistrată din punct de vedere al TVA în Letonia a achiziționat bunurile menționate mai sus de la X., înregistrată în scopuri de TVA în Olanda, cu facturile nr. X în suma de X USD, nr. X în suma de X USD și nr. X în suma de X USD.

Societatea arată că din facturile emise de X SIA către Societate se poate constata faptul că bunurile vândute au fost inițial achiziționate de X SIA de la X., aceasta din urmă fiind menționată în facturile emise de către X către contestatoare ca furnizor inițial al bunurilor și în același timp numărul de ordine al comenzii inițiale înscrise de X la vânzarea bunurilor către X este reluat în facturile emise de X SIA către societatea contestatoare .

Societatea precizează că toate facturile emise de X. menționează ca și condiție de Livrare X ceea ce demonstrează că transportul a fost asigurat de Societatea Letona X și că documentul de transport CMR X emis pentru transportul tuturor bunurilor vândute de X BV. din Olanda către X din Letonia indică în mod clar faptul că bunurile au fost expediate direct din Olanda în România fără a mai traversa sau opri pe

teritoriul Letoniei, acelasi lucru reiesind si din facturile emise de catre X din Olanda unde se mentioneaza in mod distinct faptul ca bunurile vandute catre X vor fi transportate fizic din Olanda in Romania la adresa contestatoarei .

In vedere sustinerii celor aratate mai sus societatea contestatoare anexeaza la contestatie, facturile emise de X., facturile emise de X si documentul de transport CMR nr. X aferent acestor facturii.

Societatea sustine ca avand in vedere fluxul facturilor descris mai sus precum si fluxul miscarii fizice a bunurilor vandute de catre X catre SC X SRL se poate concluziona fara echivoc, faptul ca in aceasta situatie exista o operatiune triumphiulara care a implicat urmatoarele doua tranzactii de vanzare cumparare intre trei agentii economici din trei state membre diferite si un singur transport al bunurilor de la furnizorul initial catre cumparatorul final SC SRL, respective :

- o vanzare a bunurilor de la SV. inregistrata din punct de vedere al TVA in Olanda catre X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia;

- o vanzare a acelorasi bunuri de la X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia catre SC X SRL persoana juridica neinregistrata din punct de vedere al TVA in Romania, transportul bunurilor efectuandu-se direct din Olanda statul membru al furnizorului initial catre Romania statul membru al cumparatorului final.

In sustinerea cauzei societatea invoca prevederile articolului 126 alinitalul (8) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza ca **"nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania[...]** a) achizitia intracomunitara de bunuri, efectuata in cadrul unei operatiuni triumphiulare de o persoana impozabila, denumita cumparator revanzator, care este inregistrata in scopuri de TVA in alt stat membru, dar nu este stabilita in Romania, **in cazul in care sunt indeplinite cumulative.."** **cele 4 conditii stipulate la acest aliniat .**

De asemenea, societatea citeaza in sustinerea cauzei

prevederile punctului 2 aliniatele (13) si (16) din Normele metodologice de aplicare a articolului 126 aliniatul (8) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare exemplificand pentru cazul in speta circuitul bunurilor achizitionate in cazul acestei operatiuni triunghiulare:

„(13) Prevederile art. 126 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal se aplica pentru livrarea de bunuri efectuata de catre un furnizor (IGT-EUROPE SV.) care este inregistrat in scopuri de TVA in primul stat membru (Olanda) catre un cumparator revanzator (X SIA) care este inregistrat in scopuri de TVA in al doilea stat membru (Letonia), altul decat cel din care incepe transportul efectiv al bunurilor (Olanda), si care este urmata de livrarea acelorasi bunuri de catre cumparatorul revanzator (X SIA) catre beneficiarul livrarii (Societatea), care este inregistrat in scopuri de TVA in al treilea stat membru (Romania),daca se indeplinesc urmatoarele conditii:

a) bunurile sunt expediate sau transportate direct din primul stat membru al furnizorului (Olanda X.), catre al treilea stat membru al beneficiarului livrarii (Romania - Societatea); si

b) relatia de transport al bunurilor, din primul stat membru (Olanda) in al treilea stat membru (Romania), trebuie sa existe intre furnizor (X.) si cumparatorul revanzator (X SIA), oricare dintre acestia putand fi responsabil pentru transportul bunurilor, in conformitate cu conditiile Incoterms sau in conformitate cu prevederile contractuale.Daca transportul este realizat de beneficiarul livrarii (Societatea), nu sunt aplicabile masurile de simplificare pentru operatiuni triunghiulare.[...]

(16) Daca in situatia prevazuta la alin.(13) Romania este al treilea stat membru al beneficiarului livrarii (Societatea), achizitia intracomunitara de bunuri efectuata de cumparatorul revanzator (X SIA),care ar avea loc in Romania conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal, nu este operatiune impozabila in Romania, daca se indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) cumparatorul revanzator (X), nu este stabilit in Romania, dar este

inregistrat in scopuri de TVA in al doilea stat membru (Letonia);

b) achizitia intracomunitara de bunuri este efectuata de cumparatorul revanzator (X SIA), in vederea efectuarii unei livrari ulterioare a acestor bunuri in Romania;

c) beneficiarul livrarii este o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila (Societatea), inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 sau 153¹ din Codul fiscal;

d) beneficiarul livrarii (Societatea) este obligat, conform art. 150 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, la plata taxei pentru livrarea efectuata de cumparatorul revanzator (X SIA) care nu este stabilit in Romania;

e) beneficiarul livrarii (Societatea) inscrie achizitia efectuata in rubrica «Achizitii intracomunitare» din decontul de taxa prevazut la art. 156² sau 156³ din Codul fiscal, precum si in declaratia recapitulativa pentru achizitii intracomunitare de bunuri, prevazuta la art. 156⁴ alin. (2) din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale mentionate societatea concluzioneaza ca potrivit articolul 126 alin. (8) lit. b) din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si punctului 2 alin. (13) si (16) din normele date in aplicarea titlului VI din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare una din conditiile impuse pentru ca operatiunea **sa nu fie considerata impozabila in Romania este ca** "beneficiarul livrarii ulterioare (cumparatorul final Societatea in cazul de fata) sa fie o persoana **inregistrata in scopuri de TVA in Romania conform arlicolului 153 sau 153¹**".

Societatea recunoaste prin contestatia formulata ca in anul 2007 nu era inregistrata in scopuri de TVA conform arlicolului 153 sau 153¹ din Codul Fiscal si ca aceasta inseamna ca achizitia intra-comunitara a bunurilor in cadrul operatiunii triumphiulare dintre IGT-EUROPE BV., X SIA si societate reprezinta o operatiune impozabila in Romania in scopuri de TVA.

In continuare societatea invoca prevederile Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,

articolul 132 aliniatul (1) lit. a) si c) care distinge intre livrarile de bunuri cu transport si livrarile de bunuri fara transport din punct de vedere al locului livrarii bunurilor din perspectiva TVA si prevederile punctului 10 aliniatul (2) din Normele metodologice de aplicare a articolului 132 aliniatul (1) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si potrivit carora in cazul tranzactiilor de vanzare cumparare intre X, X si Societate in care exista un singur transport al acelorasi bunuri direct de la furnizorul initial catre cumparatorul final (Societatea) exista doar urmatoarele doua cazuri:

- fie se considera ca relatia de vanzare - cumparare intre X si X SIA este o livrare de bunuri cu transport, ceea ce inseamna ca relatia de vanzare - cumparare intre X SIA si Societate este o livrare de bunuri fara transport; sau

- se considera ca relatia de vanzare - cumparare X. si X SIA se considera a fi o livrare de bunuri fara transport, ceea ce inseamna ca relatia de vanzare - cumparare intre X SIA si societate este o livrare de bunuri cu transport.

Astfel societatea sustine ca avand in vedere prevederile punctului 10 alin. (2) din normele metodologice de aplicare a articolului 132 aliniatul (1) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare precum si speta analizata cu privire la vanzarile intre cei trei agenti economici din trei State Membre diferite (X., X SIA si Societate) in care exista un singur transport al bunurilor direct de la furnizorul initial (X.) catre cumparatorul final (Societatea), trebuie alocat transportul catre una din cele doua relatii de vanzare - cumparare (astfel incat sa existe o livrare de bunuri cu transport si o livrare de bunuri fara transport).

De asemenea societatea sustine ca in conformitate cu prevederile punctului 2 alin. (13) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a articolului 126 aliniatul (8) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare

"relatia de transport a bunurilor, din primul stat membru (Olanda) in al treilea stat membru (Romania), trebuie sa existe intre furnizor (IGT-EUROPE B.V.) si cumparatorul revanzator (X SIA), oricare dintre acestia putand fi responsabil pentru transportul bunurilor, in conformitate cu conditiile Incoterms sau in conformitate cu prevederile contractuale" metoda de alocare a transportului realizandu-se in conformitate cu conditiile **Incoterms** sau in conformitate cu prevederile contractuale.

In continuare societate invoca si face trimitere prin contestatia formulata la contractul de vanzare - cumparare incheiat intre X SIA si Societate aratand ca pentru fiecare livrare de bunuri se intocmea "Nota de livrare" in care se specificau conditiile fiecarei livrari printre care si conditiile X aplicabile acelei livrari, metoda de efectuare a transportului precum si metoda de alocare a transportului intre cele doua relatii de vanzare - cumparare .

Astfel societatea arata ca potrivit Notei de livrare nr. 3 pe care o anexeaza la dosarul cauzei, in cazul tranzactiilor de vanzare-cumparare derulate intre X SIA si Societate ce au fost evidentiata in facturile nr. X in suma de X USD si X, in suma de X USD, X SIA era persoana responsabila pentru angajarea transportului bunurilor din Olanda in Romania si ca prin Nota de livrare nr. 3 partile au stabilit ca transportul bunurilor din Olanda in Romania sa fie alocat relatiei de vanzare - cumparare dintre X si X SIA iar transferul drepturilor de proprietate asupra bunurilor vandute sa se realizeze doar dupa ce bunurile au ajuns, in conditiile acceptate de Societate, in Romania, la locatia indicata de SCX SRL.

Astfel societatea sustine ca **in baza actelor normative invocate avand in vedere contractul de vanzare cumparare incheiat intre X SIA si Societate si Nota de livrare nr.3 transportul bunurilor din Olanda in Romania este alocat relatiei contractuale dintre x si X SIA conform prevederilor contractuale ceea ce determina incadrarea operatiunii de vanzare-cumpare din punct de vedere al TVA ca:**

- o livrare intra-comunitara efectuata de X. avand locul livrarii de bunuri in Olanda; si
- o achizitie intra-comunitara efectuata de X SIA avand locul

achizitiei intra-comunitare de bunuri in Romania unde se gasesc bunurile in momentul incheierii transportului.

Societatea invoca tratamentul de TVA aplicat de catre furnizorul X . in facturile emise de acesta catre X SIA in care a scutit livrarea intra-comunitara a bunurilor transportate din Olanda in Romania si anexeaza in sustinerea celor de mai sus, copii dupa facturile nr. X, in suma de X USD; nr. X, in suma de X USD si nr. X, in suma de X USD emise de X. catre X SIA.

Avand in vedere prevederile contractuale dintre X SIA si Societate corroboreate cu prevederile legale invocate si prevederile articolului 151 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca "persoana care efectueaza achizitie intracomunitara de bunuri ... este obligata la plata TVA" **societatea sustine ca X SIA era obligata la efectuarea achizitiei intra-comunitare a bunurilor transportate din Olanda in Romania si plata TVA aferenta acestor achizitii intra-comunitare si ca organele fiscale, in mod eronat, au interpretat ca Societatea era obligata la plata TVA pentru achizitiile de bunuri de la X SIA**

In sustinerea cauzei societatea invoca cazul C-245/04, X disputat la Curtea Europeana de Justitie, unde Curtea a stabilit ca, atunci cand doua livrari succesive privind aceleasi bunuri (livrarile corespundeau unor tranzactii derulate conform conditiei de livrare EXW) , efectuate cu plata intre persoane impozabile actionand ca atare, au fost realizate printr-un singur transport intracomunitar al acelor bunuri, transportul poate fi atribuit doar uneia dintre cele doua livrari, aceasta urmand a fi singura scutita de TVA, fiind considerata intracomunitara, oricare ar fi identitatea persoanei care detine dreptul de a dispune de bunuri pe parcursul expeditiei sau transportului si solutia in cazul C-409/04 Xdisputat la Curtea Europeana de Justiei, reluata si in solutionarea cazului C-184105 twoh X disputat tot la Curtea Europeana de Justite.

2. In ceea ce priveste bunurile achizitionate de Societate de la X-Letonia ce au fost transportate direct din Austria in Romania

societatea arata ca a achizitionat dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana bunuri mobile corporale de la X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia cu facturile: nr. X in suma de X EUR, nr. RBU-X, in suma de X EUR, nrX, in suma de X EUR, bunuri ce au fost achizitionate de X SIA de la X GmbH, inregistrata in scopuri de TVA in Austria cu facturile: nr. X, in suma de X; nr. X, in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR,

Totodata, contestatoarea sustine ca din facturile emise de catre X catre Societate se poate constata, fara echivoc, faptul ca bunurile vandute au fost initial achizitionate de X SIA de la X, acesta din urma fiind mentionat in facturile emise de catre X SIA catre Societate ca furnizor initial al bunurilor si in acelasi timp numarul de ordine al comenzii initiale inscrise de X la vanzarea bunurilor catre X SIA este reluat in facturile emise de X SIA catre Societate.

De asemenea, se arata ca toate facturile emise de X mentioneaza ca si conditie de X ceea ce demonstreaza ca transportul a fost asigurat de X.

Societatea anexeaza la contestatia formulata facturile emise de X mentionate mai sus, facturile emise de X SIA si documentele de transport X aferente acestor facturi din care, sustine aceasta, rezulta in mod clar faptul ca bunurile au fost expediate direct din Austria in Romania fara a mai traversa sau opri pe teritoriul Letoniei.

Societatea sustine ca avand in vedere fluxul facturilor descris mai sus precum si fluxul miscarii fizice a bunurilor vandute de catre X SIA catre Societate, se poate concluziona fara echivoc, faptul ca in aceasta situatie exista o operatiune triunghiulara care a implicat doua tranzactii de vanzare cumparare intre trei agenti economici din trei X diferite si un singur transport al bunurilor de la furnizorul initial X catre cumparatorul final Societatea: o vanzare a bunurilor de X inregistrata din punct de vedere al TVA in Olanda catre X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia si o vanzare a acelorasi bunuri de la X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia catre Societate persoana juridica neinregistrata din punct de vedere al TVA in Romania.

Invocand aceleasi prevederi legale ca si in cazul achizitiilor intracomunitare contestate si descrise la pct.2 de mai sus societatea arata ca in cazul in speta, al tranzactiilor de vanzare cumparare intre X si Societate in care exista un singur transport al acelorasi bunuri direct de la furnizorul initial (X) catre cumparatorul final (Societatea) trebuie alocat transportul catre una din cele doua relatii de vanzare – cumparare astfel incat sa existe o livrare de bunuri cu transport si o livrare de bunuri fara transport.

Societatea sustine de asemenea ca potrivit punctului 2 alin. (13) lit. b) din normele metodologice de aplicare a articolului 126 aliniatul (8) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, "relatia de transport a bunurilor", din primul stat membru Austria in al treilea stat membru Romania, trebuie sa existe intre furnizorul X si cumparatorul revanzator X SIA, oricare dintre acestia putand fi responsabil pentru transportul bunurilor, **in conformitate cu conditiile Incoterms sau in conformitate cu prevederile contractuale.**

Societatea mentioneaza ca potrivit contractului de vanzare - cumparare incheiat intre X SIA si Societate pentru fiecare livrare de bunuri se intocmea o "Nota de livrare" in care se specificau conditiile fiecarei livrari printre care si conditiile X aplicabile acelei livrari, **metoda de efectuare a transportului precum si metoda de alocare a transportului intre cele doua relatii de vanzare - cumparare X SIA si X SIA - Societate.**

Societatea anexeaza la contestatie copia contractului de vanzare-cumparare dintre X SIA si Societate precum si copia Notelor de livrare nr. 2, 4 si 5 referitoare la facturile nr. X in suma de X EUR, nr. X in suma de X EUR si nr. X in suma de X EUR emise de X SIA prin care partile au stabilit ca transportul bunurilor din Austria in Romania sa fie alocat relatiei de vanzare - cumparare dintre X si X X iar transferul drepturilor de proprietate asupra bunurilor vandute sa se realizeze doar dupa ce bunurile au ajuns, in conditiile acceptate de Societate, in Romania, la locatia indicata de Societate ceea ce determina incadrarea operatiunii de vanzare-cumpare din punct de vedere al TVA ca o livrare intra-comunitara efectuata de X avand locul livrarii de bunuri in Austria si o achizitie intra-comunitara efectuata de X SIA avand locul achizitiei intra-comunitare de bunuri in

Romania unde se gasesc bunurile in momentul incheierii transportului.

Societatea arata ca acest lucru rezulta si din tratamentul de TVA aplicat de catre furnizorul X in facturile emise de acesta catre X SIA in care a scutit livrarea intra-comunitara a bunurilor transportate din Austria in Romania, respectiv din facturile nr. X, in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR; nr. X, in suma de X EUR si nr. X in suma de X EUR emise de X GmbH catre X SIA pe care le anexeaza la contestatie.

Astfel, contestatoarea sustine ca in baza prevederilor legale invocate si a prevederilor contractuale dintre X SIA si Societate, X SIA era obligata la efectuarea achizitiei intra-comunitare a bunurilor transportate din Austria in Romania si plata TVA aferenta acestor achizitii intra-comunitare.

In sustinerea cauzei contestatoarea invoca aceleasi cazuri disputate la Curtea Europeana de Justitie, invocate si la pct.1 din contestatie

Astfel, societatea considera ca nu exista un temei legal in baza caruia sa-i fie imputata TVA de plata suplimentara pentru achizitiile de bunuri efectuate de la X SIA.

Referitor la accesoriile calculate la diferentele de TVA de plata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, societatea considera ca, avand in vedere ca nu datoreaza sumele reprezentand TVA de plata, in baza principiului de drept "accessorium sequitur principale", nu datoreaza nici obligatiile fiscale accesorii.

3. In ceea ce priveste TVA datorata bugetului general consolidat aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri furnizate de X precum si accesoriilor aferente societatea arata ca organele fiscale au calculat TVA si accesorii aferente, pana la data de 30.03.2008, pentru toata valoarea bunurilor inclusiv TVA din Austria perceputa de furnizor pentru livrarile intracomunitare efectuate de aceasta.

Societatea sustine ca potrivit prevederilor articolului 137 alin. (2) lit. a) baza de impozitare a unei livrari de bunuri se stabileste similar si

pentru achizițiile intracomunitare și nu cuprinde și taxa pe valoarea adăugată, acest lucru fiind specificat în mod expres.

Societatea arată că a efectuat achiziția unor bunuri mobile corporale de la X, aceste bunuri fiind transportate direct din Austria în România și că potrivit prevederilor articolului 138 alin. (1) din Directiva X privind TVA, livrarile intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA. Contestatoarea susține că articolul 139 paragraful (2) din Directiva X privind TVA prevede că scutirea de TVA menționată la articolul 138 alin.(1) pentru livrarile intracomunitare nu se va aplica livrarilor de bunuri către o persoană impozabilă sau o persoană neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare nu reprezintă operațiuni impozabile în România dacă în conformitate cu articolul 3 alin. (1) din Directiva 112/2006 privind TVA persoana care efectuează achiziția intracomunitară desfășoară exclusiv operațiuni pentru care nu are drept de deducere și valoarea achizițiilor sale intracomunitare nu depășește pragul anual de X EUR.

Societatea recunoaște că, așa cum și organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de Inspecție Fiscală, desfășoară exclusiv operațiuni scutite de TVA ce intră în categoria pariurilor, loteriilor și a altor forme de jocuri de noroc **și ca trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA pentru achizițiile intracomunitare** conform articolului 153¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu articolul 126 alin. 4 lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, deoarece a achiziționat din State Membre ale Uniunii Europene, începând cu luna februarie 2007, bunuri a căror valoare depășea suma de X EUR.

Societatea arată că întrucât nu s-a înregistrat la momentul depășirii plafonului anual de achiziții intracomunitare de peste X EUR, nu a putut furniza codul de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare către furnizorul A International GmbH, motiv pentru care X a fost nevoită să perceapă 20% TVA din Austria la livrarile intracomunitare efectuate către Societate deși bunurile au fost transportate direct din Austria în România, existând documente de transport CMR în acest sens.

Societatea susține că dacă s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA

in conformitate cu prevederile articolului 153¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare la momentul depasirii plafonului anual de 10.000 EUR aceasta ar fi putut sa transmita codul de TVA catre X si aceasta din urma ar fi facturat livrarile intracomunitare de bunuri catre Societate fara a mai aplica 20% TVA din Austria.

Totodata, arata ca in situatia in care s-ar fi inregistrat in scopuri de TVA si ar fi transmis codul sau de TVA catre A International GmbH, ar fi fost nevoita sa plateasca 19% TVA din Romania aplicata la valoarea livrarilor intracomunitare facturate de ATRONIC International GmbH ce nu includeau TVA 20% din Austria. Ca atare, sustine contestatoarea prejudiciul cauzat bugetului de stat roman de catre SCX SRL se ridica la valoarea de 19% TVA aplicata la valoarea livrarilor intracomunitare efectuate X ce nu include 20% TVA din Austria.

Astfel, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa determine TVA datorata de societate bugetului de stat roman in legatura cu achizitiile intracomunitare efectuate de societate prin aplicarea coroborata a prevederilor articolului 138¹ si ale articolului 137 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ce mentioneaza in mod specific faptul ca baza de impozitare in cazul achizitiilor intracomunitare nu cuprinde taxa pe valoarea adaugata si ca, organele de inspectie fiscala prin procedura de calcul aplicata, 19% TVA din Romania aplicata la valoarea livrarilor intracomunitare efectuate de X ce includea 20% TVA din Austria au marit in mod artificial obligatia de plata privind TVA suplimentara datorata de Societate prin perceperea de 19% TVA din Romania la 20% TVA din Austria.

Referitor la accesoriile calculate la diferentele de TVA de plata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, societatea considera ca, avand in vedere ca nu datoreaza sumele reprezentand TVA de plata, in baza principiului de drept "accessorium sequitur principale", nu datoreaza nici obligatiile fiscale accesorii.

In concluzie, societatea solicita anularea obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere nr.23/2008 in suma de X lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri efectuate de la X SIA si TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri efectuate de

la X, precum si majorarile de intarziere aferente.

II. Prin decizia de impunere nr.X emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in sarcina SC X SRL pentru perioada X, dupa cum urmeaza :

- **X lei - taxa pe valoarea adaugata de plata;**
- **X lei - majorari de intarziere aferente.**

De asemenea, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nrX emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X organele de inspectie fiscala au dispus societatii urmatoarele masuri:

- 1.1 Societatea va intocmi si va depune bilantul contabil pentru anul 2007, tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate de catre echipa de inspectie fiscala pentru anul 2007.
- 1.2 Societatea va intocmi si va depune declaratii rectificative privind impozitul pe profit pentru anii 2005 si 2006, tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate de catre echipa de inspectie fiscala.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata s-a constatat ca societatea a fost inregistrata in scopuri de TVA de la infiintare si pana in luna august 2005, iar incepand cu luna decembrie 2005 si pana la data de X, societatea a depus la organul fiscal de care apartinea Deconturile speciale de taxa pe valoarea adaugata, pentru persoane care nu sunt inregistrate in scopuri de TVA .

Incepand cu anul 2007, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare, conform art.153¹ coroborat cu art.123 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece SC X SRL a achizitionat din statele membre ale UE, incepand cu luna februarie 2007, bunuri care depaseau suma de 10.000 euro.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, conform art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru achizitiile intracomunitare efectuate de SC X SRL in perioada X organele de inspectie fiscala au stabilit in conformitate cu prevederile art.138¹ din Legea nr.571/2003 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca societatea trebuia sa vireze la bugetul de stat suma de **X lei**.

Pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare stabilita suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au stabilit majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**.

III . Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: X.

1. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin **Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X** emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X organele de inspectie fiscala au dispus societatii intocmirea si depunerea bilantului contabil pentru anul 2007, tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate de catre echipa de inspectie fiscala pentru anul 2007 si intocmirea si depunerea declaratiilor rectificative privind impozitul pe profit pentru anii 2005 si 2006, tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate de catre echipa de inspectie fiscala.

Prin contestatia formulata de SC X SRL inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. X se contesta atat Decizia de impunere nr. X cat si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.X prin care s-a constatat ca societatea nu a tinut cont la calculul impozitului pe profit de pierderea neta din diferente de curs valutar, de cheltuielile nedeductibile fiscal cu premiile acordate in cadrul Loteriilor publicitare, cu serviciile de management si consultanta pentru care nu a prezentat documente justificative potrivit legii, cheltuieli cu dobanzile care depasesc veniturile din dobanzi, cheltuieli cu bauturile alcoolice si racoritoare oferite gratuit jucatorilor prin barurile amplasate in salile de joc, justificate drept cheltuieli de marketing.

In drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze ***“contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...].”***

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina S.C Xprin **Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X** nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta si nici nu reprezinta un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor

fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care precizeaza:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente” coroborat cu pct. 5.2 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 conform caruia, **“alte acte administrative fiscale pot fi: *dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.*”**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei Antifrauda Fiscala in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SCX SRL era obligata sa plateasca TVA in Romania pentru achizitiile de bunuri efectuate de la X SIA in conditiile in care pentru achizitiile intracomunitare efectuate in anul 2007 societatea nu a solicitat si nu s-a inregistrarea in scopuri de TVA la depasirea plafonului de 10.000 euro .

Perioada supusa verificarii - anul 2007.

In fapt, SCX SRL a fost inregistrata in scopuri de TVA de la infiintare si pana in luna august 2005, iar incepand cu luna decembrie 2005 si pana la data de X, societatea a depus la organul fiscal de care apartinea Deconturile speciale de taxa pe valoarea adaugata, pentru persoane care nu sunt inregistrate in scopuri de TVA .

SC X SRL a achizitionat de la X, inregistrata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata in Letonia, incepand cu luna februarie

2007, bunuri care depășeau suma de 10.000 euro fara a se înregistra în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare.

Intrucat societatea nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, conform art.153¹ coroborat cu art.126 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pentru achizițiile intracomunitare efectuate în anul 2007 de SC X SRL de la X din Letonia organele de inspectie fiscala au stabilit în conformitate cu prevederile art.138¹ din Legea nr.571/2003 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata în suma de **X lei** și accesorii aferente în suma de **X lei**, Anexa nr.64 la Raportul de inspectie fiscala nr.X.

Prin contestatia formulata societatea concluzioneaza și motiveaza ca nu este de acord cu suma de **X lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar prin decizia de impunere, după cum urmeaza:

- X lei pentru achizițiile de bunuri efectuate de societate de la X SIA în cazul bunurilor transportate direct din Olanda în România și

- X lei pentru achizițiile de bunuri efectuate de societate de la X SIA în cazul bunurilor transportate direct din Austria în România.

In drept, potrivit art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007,

“ Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare

(1) Persoana impozabilă care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze, conform [art. 153](#), și persoana juridică neimpozabilă care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol, înainte efectuării achiziției intracomunitare, în cazul în care valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară.

La art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu 01.01.2007, se prevede ca:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 128](#) - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);

[...]

(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit [art. 132](#)¹:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile [art. 132](#) alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale [art. 132](#) alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;

[...]

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:

a) sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

*b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior **plafonul de 10.000 euro**, al cărui echivalent în lei este stabilit prin norme.”*

Potrivit prevederilor legale mentionate, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata achizitiile intracomunitare de bunuri **sunt operațiuni neimpozabile** în România in situatia in care valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior **plafonul de 10.000 euro**.

Din documentele existente la dosarul cauzei, raport de inspectie fiscala, contestatie si anexele la acestea se retine ca SCX SRL a **deposat in luna februarie 2007 plafonul de 10.000 euro** reprezentand valoarea achizitiilor intracomunitare efectuate fara a-si indeplinind obligatia legala de a solicita si a se inregistra in scopuri de TVA inaintea efectuării achizitiilor de la X inregistrata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata in Letonia.

In conformitate cu prevederile art.153¹ coroborate cu prevederile art.126 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare societatea avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA pentru achizitiile intracomunitare efectuate incepand cu luna februarie 2007.

In ceea ce priveste locul de impozitare al livrarilor de bunuri la art. 132 alin.(1), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede,

“(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

[...]

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;

Cu privire la aplicarea art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare la pct.10 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004 se prevede:

“(2) Conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului în cazul în care bunurile nu sunt transportate sau expediate. În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus rezulta ca in situatia in care nu exista relatie de transport desi bunurile sunt livrate intre vanzator si cumparator, locul impozitarii il constituie locul unde bunurile sunt puse la dispozitia cumparatorului.

Astfel, se retine ca SC X SRL a achizitionat dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana bunuri mobile corporale de la X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia cu facturile nr. X in suma de X USD si nr. X, in suma de X USD.

Bunurile respective au fost achizitionate de X SIA in vederea revanzarii, de la X BV., inregistrata in scopuri de TVA in Olanda, cu facturile nr. X in suma de X USD, nr. X in suma de X USD si nr. X in suma de X USD.

Transportul a fost asigurat de Societatea Letona X SIA bunurile fiind expediate direct din Olanda in Romania fara a mai traversa sau opri pe teritoriul Letoniei conform documentului de transport CMR X emis pentru transportul tuturor bunurilor vandute de IGT-EUROPE BV. din Olanda catre X SIA din Letonia, conditia de livrare mentionata pe facturi fiind EXW Hoofddorf Olanda .

De asemenea, societatea a mai achizitionat in acelasi an 2007 bunuri mobile corporale de la X SIA inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia cu facturile: nr. X in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR, bunuri ce au fost achizitionate de X SIA de la XmbH, inregistrata in scopuri de TVA in Austria cu facturile: nr. X, in suma de X EUR; nr. X, in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR, nr. X, in suma de X EUR, conditia de Livrare mentionata pe facturi fiind EXW Gumpoldskirchen Austria, transportul fiind asigurat de Societatea Letona X SIA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avand in vedere prevederile legale mentionate se retine faptul ca in cazul in speta in care transportul a fost alocat potrivit prevederilor contractuale relatiei dintre X. si X, respectiv relatiei dintre X si X operatiunea dintre IGT-EUROPE SV. si X, respectiv operatiunea dintre X si X se considera o livrare cu transport iar operatiunea dintre X si SC X SRL se considera o livrare fara transport locul livrarii din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata fiind locul unde bunurile sunt puse la dispozitia cumparatorului respectiv in Romania potrivit art. 132 alin.(1), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata pentru care asa cum s-a retinut mai sus locul impozitarii este in Romania, fapt recunoscut si de contestatoare pentru cazul in speta sunt aplicabile prevederile **art.150 alin.(1) lit.g din** Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la **persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România** care stipuleaza ca :

“(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

[...]

g) persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform art. 153.

Prin urmare potrivit prevederilor legale citate mai sus persoana obligata la plata TVA pentru achizitia efectuata este SCX SRL, beneficiar al bunurilor, intrucat locul unde sunt puse la dispozitia cumparatorului este in Romania iar X nu este stabilit si inregistrat in scopuri de TVA in Romania potrivit art.153 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza :

“O persoană impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru care este obligată la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform acestui articol, înaintea efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare.

Referitor la sustinerile contestatoarei care incadreaza achizitia intracomunitara a bunurilor ca o operatiune triunghiulara intre X, X SIA si SCX SRL respectiv intre X, X SIA si SCX SRL, se retine faptul ca in cazul in speta nu pot fi aplicabile dispozitiile legale privind operatiunile triunghilare si aplicarea masurilor de simplificare prevazute de art.126 alin.(8) din Codul Fiscal intrucat asa cum precizeaza si contestatoarea SCX SRL,

beneficiarul livrării ulterioare nu este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 sau 153¹,or prima condiție ca o achiziție intracomunitară să fie încadrată ca o operațiune triunghiulară este ca toate cele trei persoane impozabile, furnizorul, cumpărătorul-revanzator și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Sustinerea societății contestatoare ca potrivit contractelor de vânzare cumpărare încheiate cu X SIA și Notele de livrare încheiate pentru fiecare tranzacție, transportul bunurilor din Olanda sau din Austria în România este alocat relației contractuale dintre X și X SIA și respectiv relației contractuale dintre X și X SIA fapt care determină încadrarea operațiunilor de vânzare-cumpărare din punct de vedere al TVA, astfel:

- o livrare intracomunitară efectuată de X. având locul livrării de bunuri în Olanda, respectiv o livrare intracomunitară efectuată de X având locul livrării de bunuri în Austria; și

- o achiziție intracomunitară efectuată de X SIA având locul achiziției intracomunitare de bunuri în România unde se găsesc bunurile în momentul încheierii transportului și ca în această situație este obligată la plata TVA" **X SIA** care a efectuat achiziția intracomunitară, potrivit prevederilor art. 151 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal,

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut mai sus, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare, având în vedere ca **X SIA nu este înregistrată din punct de vedere al TVA în România și nici SCX SRL și prin urmare aplicând regulile normale pentru fiecare tranzacție în parte, persoana obligată la plata plata taxei pe valoarea adăugată este SCX SRL în calitate de beneficiara a bunurilor achiziționate potrivit art.150 alin.1 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.**

În sensul celor reținute mai sus, este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Economiei și Finanțelor, respectiv Direcția de legislație în domeniul TVA, comunicat cu adresa nr.X, anexată la dosarul cauzei.

Având în vedere cele reținute urmează a se respinge contestația SCX SRL ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei** aferentă bunurilor achiziționate de la X din Letonia pentru care locul impozitării este în România.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de X lei aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari aferente TVA in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste TVA in suma de X lei a fost respinsa ca neintemeiata contestatia SCX SRL , aceasta se va respinge ca neintemeiata si pentru suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei potrivit principiului de drept *“accesoriul urmeaza principalul”*

3. Cu privire la diferenta de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente in suma de X lei Agenția Naționala de Administrare Fiscală, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte asupra bazei de impozitare in cazul achizițiilor intracomunitare efectuate in anul 2007 de SCX SRL de la X inregistrata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata in Austria, **respectiv daca societatea datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata la valoarea totala de cumparare a bunurilor respective sau la valoarea totala facturata mai putin taxa pe valoarea adaugata aferenta statului Austriac** in conditiile in care la data efectuării achizițiilor respective contestatoarea un era **inregistrata potrivit legii in scopuri de TVA** desi depasise plafonul de 10.000 euro reprezentand achizitii intracomunitare.

In fapt, societatea a achizitionat in anul 2007 bunuri mobile corporale de la A International GmbH, transportate direct din Austria in Romania.

Societatea nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, conform art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, desi a depasit in anul 2007 plafonul de 10.000 euro reprezentand achizitii intracomunitare efectuate.

Intrucat nu a furnizat codul de inregistrare in scopuri de TVA catre societatea austriaca X aceasta a intocmit facturile de vanzare a bunurilor catre SCX SRL cu TVA. Pentru achizițiile efectuate de contestatoarea in anul 2007 de la X, in baza art.153¹ coroborat cu prevederile art.126 alin. 4 lit. b) si art.138¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **X lei** calculata prin aplicarea procentului de 19% la pretul de cumparare al

bunului, respectiv la valoarea totala inscrisa in factura emisa de furnizorul din Austria.

In drept, potrivit art. **137 din** Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil de la 01.01.2007:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

*b) pentru operațiunile prevăzute la **art. 128** alin. (3) lit. c), compensația aferentă;*

*c) pentru operațiunile prevăzute la **art. 128** alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la **art. 128** alin. (10) și **pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la **art. 130¹** alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;[...]***

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

Prin urmare, baza de impozitare a TVA pentru achizițiile intracomunitare de bunuri se stabilește pe baza acelorasi elemente utilizate conform art.137 pentru determinarea bazei de impozitare in cazul livrării acelorasi bunuri in interiorul tarii si va cuprinde si Tva facturata de furnizor , intrucat exceptia de la art,137 alin.(2) lit.a din Codul Fiscal, se refera la TVA datorata bugetului de stat in Romania.

Potrivit art.**130¹ din** Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

(2) Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:

a) utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii, dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru, în conformitate cu prevederile [art. 128](#) alin. (10) și (11);

[...].

(3) Se consideră, de asemenea, că este efectuată cu plată achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare, dacă ar fi fost realizată în România, ar fi fost tratată drept o livrare de bunuri efectuată cu plată.

La art. 138¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se prevede ca ,:

“ (1) Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, prevăzute la [art. 130¹](#) alin. (1), baza de impozitare se stabilește pe baza aceluiași elemente utilizate conform [art. 137](#) alin. (1) pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării aceluiași bunuri în interiorul țării. **În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, conform [art. 130¹](#) alin. (2) lit. a), baza de impozitare se determină în conformitate cu prevederile [art. 137](#) alin. (1) lit. c).**

Norme metodologice:

21. În sensul [art. 138¹](#) din Codul fiscal, baza de impozitare a achiziției intracomunitare este egală cu baza de impozitare a livrării intracomunitare efectuate în alt stat membru, care cuprinde elementele prevăzute la [art. 137](#) alin. (2) din Codul fiscal și nu cuprinde elementele prevăzute la [art. 137](#) alin. (3) din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor articolului 138 alin. (1) din Directiva 112/2006 privind TVA, livrarile intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA. Cu toate acestea, articolul 139 paragraful (2) din Directiva 112/2006 privind TVA prevede ca scutirea de TVA mentionata la articolul 138 alin.(1) pentru livrarile intracomunitare nu se va aplica livrarilor de bunuri catre o persoana impozabila sau o persoana neimpozabila ale carei achizitii intracomunitare nu reprezinta operatiuni impozabile in Romania daca in conformitate cu articolul 3 alin. (1) din Directiva 112/2006 privind TVA persoana care efectueaza achizitia intracomunitara desfasoara exclusiv operatiuni pentru care nu are drept de deducere si valoarea achizitiilor sale intracomunitare nu depaseste pragul anual de 10.000 EUR.

Se retine ca societatea recunoaste, asa cum si organele de inspectie fiscala au constatat prin Raportul de Inspectie Fiscala, ca desfasoara exclusiv operatiuni scutite de TVA ce intra in categoria pariurilor, loteriilor si a altor forme de jocuri de noroc **si ca trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA pentru achizitiile intracomunitare** conform articolului 153¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca :

“Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare:

*(1) Persoana impozabilă care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze, conform [art. 153](#), și persoana juridică neimpozabilă care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol, **înaintea efectuării achiziției intracomunitare, în cazul în care valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară.**”*

coroborat cu articolul 126 alin. 4 lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

*“(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), **nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:[...]***

b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe

*parcursul anului calendaristic anterior **plafonul de 10.000 euro**, al cărui echivalent în lei este stabilit prin norme.”*

deoarece a achizitionat din State Membre ale Uniunii Europene, incepand cu luna februarie 2007, bunuri a caror valoare depasea suma de 10.000 euro.

Se retine ca neinregistrandu-se la momentul depasirii plafonului anual de achizitii intracomunitare de peste 10.000 EUR, respectiv in luna februarie 2007, asa cum de altfel recunoste prin contestatia formulata, societatea nu a putut furniza codul de inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare catre furnizorul A International GmbH.

Se retine ca potrivit art.137 alin.(1) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata o constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului pentru bunurile livrate inclusiv impozitele si taxele aferente. In cazul in speta baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile livrate efectuate de A International GMBH, neinregistrata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata in Romania ci in UE, catre SCX SRL care nu a comunicat codul sau de inregistrare in scopuri de TVA inainte de efectuarea livrarii intracomunitare, o reprezinta valoarea totala de plata pe care contestatoarea a achitat-o sau urmeaza sa o achite catre A International GMBH, inclusiv taxa de 20% cuprinsa in valoarea totala facturata ce reprezinta taxa pe valoarea adaugata pentru Austria dar nu poate fi considerata taxa pe valoarea adaugata din punct de vedere al statului Roman.

De altfel, in urma verificarilor efectuate asupra documentelor de evidenta contabila puse la dispozitie de catre societate, registru jurnal, balante de verificare se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile achizitionate au fost inregistrate de societate la valoarea totala facturata de furnizorul din Austria, respectiv la pretul de cumparare, valoare avuta in vedere de societate si la calcularea si inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de la A International GMBH.

Avand in vedere cele retinute urmeaza a se respinge contestatia SCX SRL ca neintemeiata pentru suma de **X lei** reprezentand

taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata pentru achizitiile efectuate de contestatoare de la X in anul 2007.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de **X lei** aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari aferente TVA in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste TVA in suma de lei a fost respinsa ca neintemeiata contestatia SCX SRL , aceasta se va respinge ca neintemeiata si pentru suma de **X lei** reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **X lei** potrivit principiului de drept *“accesoriul urmeaza principalul”*

In sustinerea cauzei cu adresa nr.X inregistrata la Agentia Nationala de Administrare fiscala sub nr.X societatea depune documente suplimentare constand in factura de stornare numarul 93013160 din data de X emisa de catre A INTERNATIONAL GMBH si copie dupa certificatul de inregistrare in scopuri de TVA a SCX SRL. Documentele depuse de societate un pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat sunt documente intocmite dupa incheierea inspectiei fiscale efectuate si ca urmare a masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala si privesc o alta perioada decat ce care a fost verificata si pentru care s-a emis Decizia de impunere nr.X, contestata.

Argumentul societatii potrivit caruia „nu exista temeii legal in baza caruia Societatii sa ii fie imputata 19% TVA din Romania de plata suplimentara perceputa la 20% TVA din Austria pentru achizitiile intracomunitare de bunuri efectuate de Societate de la X” nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat pentru achizitiile efectuate de contestatoare in anul 2007 de la X X organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara prin aplicarea procentului de 19% la pretul de cumparare al bunului, respectiv la valoarea totala inscrisa in factura emisa de furnizorul din Austria, in baza art.153¹ coroborat cu prevederile art.126 alin. 4 lit. b) si art.138¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Daca SCX SRL, si-ar fi indeplinit obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru depasirea plafonului de achizitii intracomunitare prevazut la art.126 alin.(4) din Codul Fiscal, furnizorul din Austria ar fi efectuat o livrare intracomunitara scutita de TVA.

In sensul celor retinute mai sus, este si punctul de vedere al directiei de specialitate din Ministerul Economiei si Finantelor, respectiv Directia de legislatie in domeniul TVA, comunicat cu adresa nr.X, anexata

la dosarul cauzei, cu precizarea care vine in sustinerea tratamentului fiscal aplicabil spetei in cauza ” Potrivit art.21 din Regulamentul nr.1777/2005, in cazul in care a avut loc o achizitie intracomunitara de bunuri, in sensul art.28a din Directiva 77/388/CEE, statul membru in care se incheie expeditia sau transportul bunurilor isi exercita competenta de impozitare, indiferent de tratamentul TVA aplicat tranzactiei in statul membru in care a inceput expeditia sau transportul”.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei nici sustinerea societatii potrivit careia organele de control ar fi trebuit sa tina cont de prevederile art.7 alin.(2) si alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, intrucat asa cum s-a retinut organele de inspectie fiscala in analiza efectuata au avut in vedere starea de fapt existenta la societate pana la data finalizarii inspectiei fiscale, constatata in baza documentelor de evidenta primara si contabila, respectiv facturi fiscale, registre jurnal, balante de verificare, fisa mijloacelor fixe achizitionate si receptionate, declaratii fiscale, etc.

Fata de cele precizate mai , se va respinge contestatia ca neitemeiata pentru acest capat de cerere.

4.Cu privire la diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei sume stabilite suplimentar de plata prin decizia de impunere nr.X, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestor capete de cerere in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument in sustinerea contestatiei.

In fapt, prin decizia de impunere nr.X organele de inspectie fiscala au mai stabilit suplimentar de plata in sarcina SCX SRL pentru **perioada verificata, respectiv anul 2007** taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** aferenta facturilor externe de achizitie de bunuri intracomunitare nr.X si nr.X emise de X inregistrata din punct de vedere al TVA in Letonia, conform Anexei 64 la Raportul de inspectie fiscala, pe considerentul ca societatea nu s-a inregistrat ca platitoare de TVA la depasirea plafonului de **10.000 euro**, conform art.153¹ coroborat cu

art.123 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contesta decizia de impunere nr.23/2008 solicitand anularea obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa reprezentand taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente dar pentru diferentele de **X lei** taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata pentru achiziitiile intracomunitare efectuate de contestatoarele de la X din Letonia si **X lei** accesorii aferente, nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In drept, art. 206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Presedintelui A.N.A.F nr.519/2005 care prevede:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;” **organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceasta suma.**

Avand in vedere prevederile legale citate precum si faptul ca societatea nu aduce in sustinerea cauzei nici un argument de fond care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia societatii ca nemotivata pentru diferenta de **X lei** reprezentand **X lei** taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si **X lei** accesorii aferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 126 alin.(4) lit.b), alin(8) lit.b), art.132, alin.(1) lit.c), art.150

alin.(5), art.153 alin.(5) lit.g), art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.206 si art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Transmiterea contestatiei formulata de SCX SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, nr.X emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X, Directiei Antifrauda Fiscala spre competenta solutionare.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SCX SRL pentru suma de X lei reprezentand:

- **X lei taxa pe valoarea adaugata**
- X lei majorari de intarziere aferente.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SCX SRL pentru suma de X lei reprezentand:

- **X lei taxa pe valoarea adaugata**
- X lei majorari de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.