



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 255 / 2013
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X.SRL din .X.,
(fostă SC .X. SRL)
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.
.X./28.X.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./26.X.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./28.X.2012, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL (fostă SC .X. SRL)**, cu sediul social în .X., Str. .X., nr. .X., sector .X., având cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. J.X./ .X., în insolvență, prin lichidator judiciar CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ .X., desemnat prin încheierea de ședință din data de 04.X.2012, pronunțată de Tribunalul .X. Secția a .X.-a Civilă, aflată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.08.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012, respectiv 10.X.2012, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data

depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv 10.X.2012, așa cum rezultă din ștampila oficiului poștal aplicată pe plicul anexat la dosarul cauzei.

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

I. SC .X. SRL din .X., (fostă SC .X.SRL) contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012, precizând că, în perioada 31.03.2009 – 30.10.2009, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X. au verificat modul în care societatea a calculat, a înregistrat și a declarat taxa pe valoarea adăugată în perioada 23.09.2004 – 31.08.2009, emițând Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2009 și Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009 prin care au fost stabilite sume suplimentare în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că a depus contestație împotriva actelor administrativ fiscale menționate mai sus, ce a fost soluționată prin emiterea Deciziei nr. .X./19.X.2010 de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societate pentru suma de .X. lei și desființarea Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 pentru suma totală de .X. lei.

Urmare acestui fapt, Serviciul .X. a efectuat reverificarea, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012, constatând că nu sunt incidente dispozițiile art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal invocate de societate prin contestația inițială, având în vedere că bunurile livrate de contestatar pe teritoriul României au fost achiziționate din Uniunea Europeană și importate, pentru a fi considerate ca provenind din zonă liberă. Astfel, organele de inspecție fiscală au reiterat soluția dispusă în primul raport de inspecție fiscală emis de Serviciul .X. și au stabilit sume suplimentare în valoare totală de .X. lei, din care .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Societatea consideră că Raportul de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012, este nemotivat.

Astfel, societatea susține că un raport de inspecție fiscală în conținutul căruia se regăsesc puține informații cu privire la operațiunile întreprinse, concluziile trase și argumentele care au stat la baza măsurilor luate de organele fiscale, încalcă dreptul la apărare a persoanei juridice supuse controlului fiscal, recunoscut și garantat prin Constituție, cât și prin Convenția CEDO. Astfel, societatea consideră că raportul de inspecție fiscală trebuie să prezinte detaliat toate operațiunile realizate de organele de inspecție fiscală, pentru a permite ulterior verificarea corectitudinii măsurilor luate față de persoanele juridice.

Societatea apreciază că organele de inspecție fiscală nu au respectat obiectivul trasat de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr. .X./19.X.2010, respectiv în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, nu se regăsesc date cu privire la operațiunile întreprinse de organul fiscal, în vederea stabilirii locului exact de unde au fost livrate inițial bunurile ce au făcut ulterior obiectul celor cinci contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu clienți interni, și nici date concrete din care să rezulte expres că bunurile au fost livrate din state membre ale Uniunii Europene.

De asemenea, chiar dacă organul de control menționează în raport că „societatea a achiziționat bunuri comunitare reprezentând instalații și utilaje pentru construcții din țări membre ale Uniunii Europene, precum S.C. .X. - .X., S.C. .X. – .X., .X. – .X.”, acesta nu a indicat locul de încărcare a instalațiilor și utilajelor. Astfel, societatea nu contestă faptul că furnizorii acestor bunuri au sediul social în Uniunea Europeană, doar că acest fapt nu conduce automat la concluzia că bunurile au fost livrate de pe teritoriul Uniunii Europene.

Societatea susține că în cazul în care bunurile sunt livrate (încărcate inițial) de la punctele de lucru ale furnizorilor deschise în state terțe Uniunii Europene, raportul juridic născut intră sub incidența scutirilor speciale legate de traficul internațional de bunuri prevăzute la art.144 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, unde „bunurile fiind introduse într-o zonă liberă[...]”, iar revânzarea lor din zona liberă către clienți interni exonerează pe vânzător, respectiv SC .X. SRL, de plata TVA, obligativitatea plății acesteia revenind cumpărătorilor.

Un alt caz în care livrarea de bunuri nu este considerată achiziție intracomunitară conform prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003, îl reprezintă încărcarea bunurilor din zone libere ale statelor membre ale Uniunii Europene și livrarea acestora către punctul de lucru al societății – .X. (zonă liberă), bunurile fiind considerate în continuare ca fiind importate

iar descărcarea acestora în zona liberă dă dreptul societății de a revinde cu scutire de TVA.

Societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate actele și documentele solicitate, cu toate acestea în raportul de inspecție fiscală nu se regăsesc date concrete care ar demonstra că bunurile au fost achiziționate în totalitate din Uniunea Europeană și nu importate. Prin urmare, era esențial ca organul de control să verifice locul de unde au fost încărcate bunurile, având în vedere că acest aspect a constituit principalul motiv pentru care s-a dispus reverificarea prin Decizia nr. .X./19.X.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din ANAF.

Totodată, societatea apreciază că soluția adoptată de organele de inspecție fiscală este neconformă cu prevederile legale în vigoare, soluția legală era aceea de a impune societății contestată să corecteze facturile emise pentru care s-a colectat TVA în cotă de 19% în conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal și să comunice aceste facturi destinatarilor acestora, după îndeplinirea acestor operațiuni taxa pe valoarea adăugată ar fi dobândit caracter exigibil și ar fi luat naștere în sarcina societății obligația de a vira aceste sume către bugetul statului.

Potrivit art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003, societatea și-a exprimat intenția de a corecta facturile emise la vânzarea bunurilor către clienții locali, atât prin contestația la Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009, cât și prin punctul de vedere exprimat cu privire la constatările echipei de inspecție fiscală or, obligarea societății de a plăti TVA stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012, contestată, fără a corecta facturile emise anterior, ar crea un dezechilibru major în evidența contabilă a societății, iar plata acestor sume către bugetul statului ar urma să fie înregistrată în contabilitate ca și cheltuială nedeductibilă care la sfârșitul exercițiului financiar va fi impozitată cu 16%, mărindu-se pasivul societății și producând acesteia un prejudiciu nejustificat.

Societatea susține că modificarea TVA colectată, ca urmare a corectării facturilor emise în mod eronat, implica și corectarea deconturilor de TVA prin Declarația 300, or organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012 care se referă la avansul încasat de societate în baza contractului încheiat cu SC .X. SRL, societate care nu are legătură cu contractele încheiate cu societățile comerciale indicate în Anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. /08.X.2012. Mai mult, nedispunerea corectării deconturilor de TVA prin dispoziție de măsuri duce la concluzia că obligația fiscală stabilită în sarcina societății contestată prin Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 este incertă, nefiind înregistrată în evidențele

contabile și nerecunoscută din punct de vedere contabil, corectarea deconturilor de TVA urmând să se facă după emiterea corectă a facturilor.

Totodată, societatea precizează că pentru stabilirea exactă a situației de fapt și a faptului că societatea a acționat culpabil, se impunea efectuarea unui control încrucișat prin verificarea tuturor societăților comerciale cu care a contractat aceasta.

Societatea susține că obligarea la plata taxei pe valoarea adăugată este neîntemeiată pentru următoarele motive:

Bunurile ce au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu clienții locali au fost importate inițial în punctul de lucru din .X. – .X., iar pe facturi s-a făcut mențiunea “birou: punct de lucru Zona Liberă .X.”, societatea având licență de operator la data efectuării transportului în Zona Liberă .X., motiv pentru care a considerat că pentru operațiunile efectuate erau incidente prevederile art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Codul fiscal și nu se impunea evidențierea TVA în facturile emise către clienții interni. Astfel, atâta timp cât societatea a efectuat vânzări de bunuri din zona liberă, aceasta era exonerată de la achitarea TVA, această obligație revenind cumpărătorilor.

Din interpretarea prevederilor art. 144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Codul fiscal, societatea desprinde concluzia că pe toată durata tranzitării mărfurilor în zona liberă acestea nu sunt purtătoare de TVA.

În ipoteza în care se va considera că bunurile au fost livrate din statele membre ale Uniunii Europene, societatea consideră că introducerea unui bun în zona liberă dintr-un stat membru U.E. este considerată achiziție intracomunitară scutită de TVA conform art.130¹ coroborat cu art.142 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal. Vânzarea ulterioară a bunului ar fi fost scutită de TVA doar dacă această vânzare ar fi avut loc în zona liberă (vânzare fără transport în afara zonei libere) conform art.144 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal. Dacă bunul ar fi fost transportat în afara zonei libere la momentul vânzării atunci tranzacția reprezenta o vânzare supusă TVA, indiferent cine făcea transportul, iar persoana obligată la plata taxei era vânzătorul, iar dacă ulterior acestei vânzări, cumpărătorul scotea bunurile din zona liberă, vânzătorul era exonerat de la plata TVA, această obligație revenind cumpărătorului.

Astfel, societatea menționează că prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu precizează dacă bunul a fost transportat în afara zonei libere înainte sau după încheierea contractelor de vânzare-cumpărare cu clienții locali, lucru necesar calificării operațiunii de vânzare ca fiind scutită sau nu de plata TVA.

Societatea apreciază că obligația de plată în sumă de .X. lei nu are caracter exigibil întrucât echipa de control a reținut că după 01.01.2007, societatea a obținut venituri din operațiuni taxabile reprezentând livrări de bunuri către clienți interni pentru care locul impozitării era în România și nu a colectat TVA în cota standard de 19% aplicată asupra bazei de impozitare pentru livrările de bunuri făcute de la punctul de lucru situat în .X. – .X., pe facturi făcându-se mențiunea “birou: punct de lucru Zona Liberă .X.”.

Societatea susține că potrivit art.125 din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat bugetului statului, ceea ce presupune faptul că aceasta trebuie achitată în momentul evidențierii în cuprinsul facturii, dată care îi conferă și caracterul exigibil, or suma de .X. lei, reprezentând TVA colectată stabilită de echipa de control, nu este cuprinsă în înregistrările contabile ale societății, nu se regăsește în facturile emise cu ocazia livrărilor realizate, nedobândind caracter exigibil și prin urmare neputând fi solicitată la plată și neputând genera majorări de întârziere, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1).

Totodată, prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal nu sunt aplicabile avansurilor “încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului” precum și oricăror “avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile”, prin urmare taxa pe valoarea adăugată nu devine exigibilă în momentul încasării avansului plătit cu privire la operațiunile scutite de această taxă realizate de către societate.

Prin urmare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat că livrarea bunurilor de către furnizorii externi se încadrează în categoria achizițiilor intracomunitare, astfel pentru operațiunile efectuate sunt aplicabile prevederile art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Codul fiscal și deci, nu se impunea evidențierea TVA în facturile emise către clienții interni.

Societatea apreciază că vânzarea bunurilor este scutită de TVA în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) pct.3 și lit.b) din Codul fiscal, iar în ipoteza în care se va aprecia că aceste dispoziții nu sunt aplicabile speței, societatea consideră că se impune obligarea cumpărătorilor “individual și în solidar la plata taxei” conform prevederilor art.151² alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. O astfel de soluție a fost îmbrățișată de instanțele de judecată într-o speță similară, respectiv Sentința arbitrară nr. .X./30.X.2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României în dosar nr. .X./2009, prin care s-a admis cererea societății și a obligat SC .X. SA la plata sumei de

.X. lei reprezentând obligația societății de a colecta TVA de la beneficiarul final (SC .X. SA) al bunurilor vândute.

Astfel, prin analogie, societatea susține că beneficiarii bunurilor sunt obligați să suporte TVA în cuantum total de .X. lei, doar atunci societatea ar putea onora obligația ce i se impune, având în vedere că nu există nicio justificare contabilă pentru care s-ar efectua o astfel de plată către bugetul de stat potrivit art.151² alin.(2) din Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, SC .X. SRL își întemeiază contestația pe baza prevederilor art.104 alin.(1), art.205 și următoarele din Codul de procedură fiscală, art.125, art.134² alin.(2) lit.b), art.144 alin.(1) lit.a) pct.3, art.144 alin.(1) lit.b), art.144¹, art.150 alin.(1) lit.f și art.151²alin.(1) lit.c) din Codul fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., au constatat următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat ca urmare a desființării parțiale a Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 dispusă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin Decizia nr. .X./19.X.2010, iar perioada supusă verificării a fost 23.09.2004 – 31.08.2009.

Prin Decizia nr. .X./19.X.2010, emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată contestată parțial de SC .X. SRL (actuala S.C. .X. S.R.L.), respectiv societatea a solicitat anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009, în ceea ce privește:

- repunerea TVA colectată în sumă de .X. lei, rezultată din stornarea facturii fiscale nr. .X./30.X.2005, reprezentând „benă rotundă Benalu”- 2 bucăți emisă către .X. SRL, în sumă totală de .X. lei, considerată ca înregistrare contabilă fără document justificativ;

- TVA colectată în cuantum de .X. lei aferentă serviciilor efectuate în numele grupului .X. din .X. în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere;

- TVA în cuantum de .X. lei, rezultată din livrări de bunuri către clienți interni efectuate din zona liberă .X. și a avansurilor încasate;

- majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Contestația mai sus menționată a fost soluționată de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală prin emiterea Deciziei nr. .X./19.X.2010 prin care s-au dispus următoarele:

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 încheiată de Administrația finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 încheiată de Administrația finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 încheiată de Administrația finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Astfel, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată colectată**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări următoarele tipuri de venituri:

Venituri din operațiuni taxabile:

- venituri din vânzarea la intern de utilaje, piese și accesorii
- venituri din vânzarea la intern de mijloace fixe
- venituri din prestări de servicii la intern (manopera instalare utilaje și asistență tehnică)

Venituri din operațiuni scutite cu drept de deducere:

-în conformitate cu art.143 alin.(1) lit.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrări de bunuri la intern, efectuate în baza certificatelor de scutire de TVA eliberate de DGFP prezentate de clienți pentru proiecte finanțate de Comunitatea Europeană prin Agenția SAPARD (valabil până la 31.12.2006)

-în conformitate cu art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând livrări intracomunitare de bunuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat bunuri intracomunitare reprezentând instalații și utilaje pentru construcții din țări membre ale Uniunii Europene precum SC .X.– .X., cod valid de .X.; .X. – .X., cod valid de .X.; .X. – .X., cod valid de .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, ce face obiectul reverificării, este aferentă unor operațiuni intracomunitare, ulterior revândute, începând cu anul 2007, unor societăți comerciale și persoane fizice de pe teritoriul României, reprezentând utilaje, piese de schimb și accesorii, astfel:

1) Instalație de sortare/spălare cu linie de concasare achiziționată de la SC .X. – .X., cod valid de .X., cu invoice nr. .X./20.X.2007, în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei și revândută către SC .X. SRL din .X., jud. .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./ .X./19.X.2006, astfel:

- factura nr. .X./21.X.2007, reprezentând avans 100%, în valoare de .X. lei și încasată în data de 21.X.2007, conform extras de cont;
- factura nr. .X./28.X.2007 reprezentând factura finală.

2) Pompă de beton .X. montate pe sasiu .X. achiziționată de la .X., cod valid de .X., cu invoice nr. .X./06.X.2007, în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei și revândută către persoana fizică .X. din .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./17.X.2008, astfel:

- factura nr. .X./22.X.2008, reprezentând avans 100%, în valoare de .X. lei și încasată în data de 22.X.2008, conform extras de cont;
- factura nr. .X./14.X.2008 reprezentând factura finală.

3) Stație de asfalt .X. achiziționată de la .X. – .X., cod valid de .X., cu invoice nr.2007 – .X./25.X.2008, în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei și revândută către .X. SRL din .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./15.X.2007, astfel:

- factura nr. .X./16.X.2007, reprezentând avans 20%, în valoare de .X. lei și încasată în data de 15.X.2007, conform extras de cont;
- factura nr. .X./13.X.2007, reprezentând avans 30%, în valoare de .X. lei și încasată în data de 07.X.2007, conform extras de cont;
- factura nr. .X./05.X.2007, reprezentând avans 25%, în valoare de .X. lei și încasată în data de 28.X.2007, conform extras de cont;

-factura nr. .X./30.X.2008, reprezentând avans 25%, în valoare de .X. lei și încasată în data de 30.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./30.X.2008, în valoare de .X. lei, reprezentând factura finală.

4) Stație de betoane .X., model .X. achiziționată de la SC .X., cod valid de .X., cu invoice nr. .X./03.X.2007, în valoare de .X. lei și revândută către SC .X. SRL din .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./20.X.2007, astfel:

-factura nr. .X./22.X.2007, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 22.X.2007, conform extras de cont;

-factura nr. .X./11.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 11.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./26.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 25.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./12.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 12.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./28.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 24.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./30.X.2008, în valoare de .X. lei, reprezentând factura finală.

5) Stație de asfalt .X., achiziționată de la .X., cod valid de .X., cu invoice nr. .X./25.X.2008, în valoare de .X. euro și revândută către SC .X. SRL din .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./06.X.2007, astfel:

-factura nr. .X./12.X.2007, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 12.X.2007, conform extras de cont;

-factura nr. .X./31.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 27.X.2007, conform extras de cont;

-factura nr. .X./10.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 07.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./05.X.2008, reprezentând avans în valoare de .X. lei și încasată în data de 07.X.2008, conform extras de cont;

-factura nr. .X./08.X.2008, în valoare de .X. lei, reprezentând factura finală.

Astfel, având în vedere faptul că bunurile livrate de societate pe teritoriul României, în valoare totală de .X. lei, au fost achiziționate în totalitate din Uniunea Europeană și nu din import, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se pune problema existenței zonei libere, că nu sunt aplicabile scutirile prevăzute de art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar livrările menționate mai sus au loc către persoane juridice și fizice din România, pentru care locul impozitării din perspectiva TVA este în România conform art.132 alin.(1), motiv pentru care au calculat TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei în baza art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încasat avansuri de la clienții interni, aferente acestor achiziții în sumă totală de .X. lei, pentru care nu a colectat TVA, pe considerentul că acestea se încadrează într-unul din regimurile prevăzute la art.144 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile art.134 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, astfel:

-X. lei - TVA colectată aferentă facturii nr. .X./22.X.2008 emisă către .X. SRL, factura stornată de societate fără document justificativ;

-X. lei - TVA colectată aferentă facturii nr. .X./18.X.2007 și factura nr. .X./27.X.2008 emise către SC .X. SRL, facturi stornate de societate ulterior perioadei verificate, după data încheierii raportului de inspecție fiscală, cu factura de stornare nr. .X./30.X.2010 și repuse cu TVA colectată cu factura finală nr. .X./30.X.2010;

-X. lei – TVA colectată aferentă facturii nr. .X./03.X.2008 emisă către SC .X. SRL, factură stornată de societate ulterior perioadei verificate cu factura de stornare nr. .X./10.X.2009, fără a se regăsi factura finală înregistrată în evidența contabilă a societății.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au întocmit dispoziția de măsuri prin care s-a dispus: măsura de corectare în decontul de TVA aferent lunii iunie 2010, în sensul înregistrării la rubrica de regularizări a TVA colectată suma de .X. lei cu semnul (-), sumă aferentă facturilor de avans încasate de la SC .X. SRL, facturi stornate și repuse cu TVA de societate ulterior perioadei verificate.

Astfel, în urma reverificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 23.09.2004 – 31.08.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit:

-TVA colectată conform societate:	.X. lei
-TVA colectată conform inspecției fiscale:	.X. lei
-Diferențe:	.X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada reverificată, 23.09.2004 – 31.08.2009, TVA deductibilă înregistrată în jurnalul de cumpărări corespunde cu cea din evidența contabilă a societății, rulajul debitor al contului 4426 din balanțele de verificare și din decontul de TVA.

În urma reverificării dispuse prin Decizia nr. .X./19.X.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F., organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă, iar TVA deductibilă stabilită a fost de .X. lei, astfel:

-TVA deductibilă conform societății:	.X. lei
-TVA deductibilă conform inspecției fiscale:	.X. lei
-Diferențe:	.X. lei

Suma de .X. lei reprezintă:

-TVA în sumă de .X. lei, cu baza de impozitare stabilită suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând cazări și servicii pentru alte persoane decât administratorii și salariații societății,

-TVA în sumă de .X. lei, cu baza de impozitare stabilită suplimentar în sumă de .X. lei aferentă unor documente în copie nereconstituite conform prevederilor art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.3 din H.G. nr.44/2004,

-TVA în sumă de .X. lei, cu baza de impozitare stabilită suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând regularizare înregistrată în luna februarie 2007, fără a fi justificată cu documente.

Situația centralizată a taxei pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală pentru perioada reverificată, respectiv 23.09.2004 – 31.08.2009, este următoarea:

-TVA colectată conform societate:	.X. lei
-TVA colectată conform inspecției fiscale:	.X. lei
-Diferențe:	.X. lei.

-TVA deductibilă conform societății:	.X. lei
-TVA deductibilă conform inspecției fiscale:	.X. lei
-Diferențe:	.X. lei

-TVA de plată suplimentară:	.X. lei
-----------------------------	---------

În urma reverificării, pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de 30.10.2009, în sumă de .X. lei conform art.120

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

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de utilaje către clienți din România, pentru care locul impozitării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată este în România, în condițiile în care bunurile livrate au fost achiziționate din Uniunea Europeană și nu din import.

În fapt, începând cu data de 01.01.2007, S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) a emis facturi către clienți din România, reprezentând livrări de utilaje, în regim de scutire de TVA cu drept de deducere, conform art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe considerentul că livrările au fost efectuate din Zona Liberă .X..

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat bunuri intracomunitare, reprezentând instalații și utilaje pentru construcții din țări membre ale Uniunii Europene, respectiv SC .X., S.X. și .X., și a livrat aceste utilaje către persoane juridice și fizice din România, pentru care locul impozitării din perspectiva TVA este în România, conform art 132 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal.

Astfel, având în vedere faptul că bunurile livrate de societate pe teritoriul României în valoare totală de .X. lei au fost achiziționate în totalitate din Uniunea Europeană și nu din import, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță, nu se pune problema existenței zonei libere și nu sunt aplicabile prevederile art.144 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art. 132 alin.(1) lit.a) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

“Locul livrării de bunuri

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

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. [...]

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că se consideră a fi locul livrării de bunuri:

- locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț;

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, se reține că S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) a efectuat începând cu anul 2007 achiziții de bunuri reprezentând instalații și utilaje pentru construcții din țări membre ale Uniunii Europene, astfel :

-instalație de sortare/spalare cu linie de cocasare achiziționată de la .X.;

-pompa de beton .X. montate pe sasiu .X. achiziționată de la .X.;

-stație de asfalt .X. achiziționată de la .X.;

-stație de betoane .X., model.X., achiziționată de la .X.

-Stație de asfalt .X. achiziționată de la .X..

Totodată, se reține că bunurile reprezentând instalații și utilaje menționate mai sus, au fost livrate de contestatară către persoane fizice și juridice din România, respectiv către SC .X. SRL, persoana fizică .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC.X. SRL, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare.

Astfel, se reține din analiza contractelor de vânzare cumpărare încheiate de S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) cu beneficiarii interni, că locul livrării utilajelor este în unele cazuri la punctul de lucru al cumpărătorului iar în altele, locul livrării este sediul vânzătorului, astfel:

-în contractul de vânzare cumpărare nr. .X./19.X.2006 încheiat între societatea contestatară în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect constă în vânzarea unei instalații de sortare/spălare cu linie de cocasare .X., la capitolul III „*Termenul și locul livrării. Condiții de livrare*”, la Art.7 se precizează:

“Părțile convin asupra locului de livrare a obiectului contractual prevăzut la Art.1, acesta fiind în .X..[...].”

-în contractul de vânzare cumpărare nr. .X./17.X.2008, încheiat între societatea contestatară în calitate de vânzător și persoana fizică .X., în calitate de cumpărător, al cărui obiect constă în vânzarea unei pompe de beton .X. model .X., montată pe șasiu .X., la capitolul III „*Termenul și locul livrării. Condiții de livrare*”, la Art.6 se precizează:

„Părțile convin asupra locului de livrare a obiectului contractual prevăzut la Art.1, la sediul vânzătorului din comuna .X., jud. .X..”

-în contractul de vânzare cumpărare nr. .X./15.X.2007 încheiat între societatea contestatară în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect constă în vânzarea unei stații de asfalt .X., la capitolul III „*Termenul și locul livrării. Condiții de livrare*”, la Art.7 se precizează:

“Părțile convin asupra locului de livrare a obiectului contractual prevăzut la Art.1, în comuna.X., jud.X. [...].”

-în contractul de vânzare cumpărare nr. .X./20.X.2007 încheiat între societatea contestatară în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect constă în vânzarea unei stații de betoane .X., la capitolul III „*Termenul și locul livrării. Condiții de livrare*”, la Art.7 se precizează:

“Părțile convin asupra locului de livrare a obiectului contractual prevăzut la Art.1, în jud. .X..[...].”

-în contractul de vânzare cumpărare nr. .X./06.X.2007 încheiat între societatea contestatară în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect constă în vânzarea unei stații de asfalt .X., la capitolul III „*Termenul și locul livrării. Condiții de livrare*”, la Art.7 se precizează:

“Părțile convin asupra locului de livrare a obiectului contractual prevăzut la Art.1, în comuna .X., jud. .X. [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că bunurile livrate pe teritoriul României au fost achiziționate din Uniunea Europeană, iar livrările realizate de societatea contestatară către persoane fizice și juridice din România reprezintă livrări locale pentru care locul impozitării din perspectiva TVA este în România, potrivit art.132 alin(1) lit.a) și lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

În același sens s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, respectiv Direcția .X., prin adresa nr. .X./17.X.2008, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, în virtutea celor precizate mai sus, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia beneficiază de scutire de TVA în temeiul art.144 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe considerentul că livrările au fost efectuate din zona liberă .X., întrucât în speță ne aflăm în situația unor achiziții intracomunitare urmate de o livrare a mărfurilor către beneficiari din România.

Astfel, potrivit art.144 alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada analizată:

“(1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a) livrarea de bunuri care urmează:

- 1. să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata taxelor vamale;*
- 2. să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;*
- 3. să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;***
- 4. să fie plasate în regim de antrepozit vamal;*
- 5. să fie plasate în regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;*
- 6. să fie plasate în regim de tranzit vamal extern;*
- 7. să fie admise în apele teritoriale;*

- pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la țărni;

- pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție;

8. să fie plasate în regim de antrepozit de taxă pe valoarea adăugată, definit după cum urmează:

- pentru produse accizabile, orice locație situată în România, care este definită ca antrepozit fiscal, în sensul art. 4 lit. (b) din Directiva 92/12/CEE, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru bunuri, altele decât produsele accizabile, o locație situată în România și definită prin norme;

b) livrarea de bunuri efectuată în locațiile prevăzute la lit. a), precum și livrarea de bunuri care se află în unul dintre regimurile sau situațiile precizate la lit. a); [...]

Prin urmare, se reține că este scutită de taxa livrarea de bunuri care urmează **să fie introduse** într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber, precum și livrarea de bunuri **efectuată în locațiile** prevăzute la lit.a), precum și livrarea de bunuri **care se află în unul dintre regimurile sau situațiile** precizate la lit.a).

Se rețin, de asemenea și prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.244/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.84/1992 privind regimul zonelor libere, care stipulează:

“Zona liberă este o zonă geografică a teritoriului României, în care operatorii desfășoară activități, iar mărfurile, mijloacele de transport și alte bunuri se supun prevederilor Legii nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, cu modificările ulterioare. Supravegherea vamală se face numai la limita zonelor libere.”

Or, din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă cu certitudine că mărfurile au fost achiziționate din Uniunea Europeană, astfel că este lipsit de relevanță faptul că respectivele mărfuri au fost livrate din zona liberă.

Referitor la argumentul societății că „*soluția adoptată de echipa de control și care se desprinde din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012 este neconformă cu prevederile legale în vigoare*” având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală trebuiau să „*impună societății contestatoare să corecteze facturile fiscale emise pentru care s-a procedat*

la colectarea TVA în cotă de 19%, în conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal” și că „nedispunerea corectării deconturilor de TVA prin dispoziția de măsuri conduce la concluzia că obligația fiscală stabilită în sarcina societății contestatoare prin Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 este incertă, nefiind înregistrată în evidențele contabile ale acesteia și prin urmare nerecunoscută din punct de vedere contabil”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în conformitate cu prevederile pct 1 din Anexa 2 la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, formularul „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabilului de a îndeplini măsurile stabilite. Împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală poate fi formulată contestație, sub sancțiunea decăderii.

Așadar, contribuabilul avea posibilitatea contestării actului administrativ fiscal prin care i s-au stabilit măsuri.

Or, întrucât societatea contestatară a emis facturi fără taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care nu este aplicabilă nicio scutire de taxă pe valoarea adăugată, operațiunile efectuate fiind taxabile în România cu cota standard de 19%, în vederea întocmirii unui titlu de creanță pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea avea obligația colectării ei, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 potrivit art.110 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;[...]”

De asemenea, potrivit art.109 alin.(3) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a)deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;[...]”

Referitor la argumentul societății că *“pentru stabilirea exactă a situației de fapt și a faptului dacă subscrisa contestatoare a acționat în mod culpabil, se impunea efectuarea unui control încrucișat, ceea ce presupunea verificarea tuturor societăților comerciale cu care a contractat*

aceasta”, menționând *“câtă vreme subscrisa contestatoare și celelalte societăți comerciale cu care a avut raporturi contractuale s-au aflat în eroare, obligarea exclusivă a primeia la plata TVA apare ca fiind profund injustă”*, se reține că efectuarea unui control încrucișat se poate propune de organele de inspecție fiscală în vederea clarificării stării fiscale de fapt a tranzacțiilor comerciale efectuate de contribuabilul supus inspecției fiscale or, în speță organele de inspecție fiscală au stabilit situația de fapt pe baza documentelor prezentate de societate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia cumpărătorii bunurilor sunt obligați să suporte taxa pe valoarea adăugată, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a precizat în prezenta decizie, operațiunile realizate de societate sunt purtătoare de TVA, astfel că acesta avea obligația legală de a emite facturi cu TVA, de a colecta și vira la bugetul de stat taxa aferentă livrărilor efectuate iar beneficiarii, potrivit principiului de bază al sistemului de TVA conform căruia taxa trebuie să fie neutră, își exercitau dreptul de deducere a taxei înscrise în respectivele facturi și o achitau contestatarului.

Faptul că beneficiarii nu au achitat societății contestatare taxa aferentă livrărilor, nu o absolvă pe aceasta din urmă de obligativitatea de a colecta și de a achita la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată, societatea având posibilitatea să procedeze la corectarea facturilor potrivit art.159 din Codul fiscal și să solicite plata taxei de la beneficiari.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) nu prezintă documente din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) împotriva Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând **taxa pe valoarea adăugată**.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă

societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate, în condițiile în care aceste avansuri au fost încasate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În fapt, societatea a încasat avansuri de la clienți interni în sumă de .X. lei, în baza unor facturi proforme și a contractelor de vânzare-cumpărare al căror obiect constă în livrarea de utilaje, avansuri pe care le-a facturat clienților fără a colecta TVA, pe considerentul că sunt aferente unor operațiuni scutite cu drept de deducere.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de societate nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă avansurilor încasate, conform cu prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată :

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege. Prin derogare, de la data când intervine faptul generator, exigibilitatea intervine la data când se încasează avansul pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, cu excepția avansurilor încasate pentru plata importurilor

și a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile.

Așa cum s-a reținut la Cap.III pct.1) din prezenta decizie, livrările de utilaje efectuate de societate în baza contractelor de vânzare-cumpărare, nu intră în categoria operațiunilor scutite de TVA, ci sunt livrări de bunuri pentru care locul impozitării din perspectiva TVA este în România fiind taxabile cu cota standard de 19%.

Prin urmare, se reține că și avansurile încasate de societate de la clienții interni pentru livrările de instalații și utilaje achiziționate din Uniunea Europeană și analizate la punctul 1 din prezenta decizie, nu sunt aferente unor operațiuni scutite, ci unor operațiuni taxabile, astfel că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) împotriva Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3.Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau dreptul să stabilească acest debit prin decizia de impunere, în condițiile în care prin Decizia nr. .X./19.X.2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală a investit Direcția generală a finanțelor publice .X. numai asupra reanalizării operațiunile efectuate de societate privind reîncadrarea livrărilor de utilaje la intern și a avansurilor aferente acestor livrării pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente în sumă de .X. lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice .X. au efectuat o inspecție fiscală la SC .X. SRL (actuala S.C. .X. S.R.L.), privind taxa pe valoarea adăugată care a cuprins perioada 23.09.2004 -31.08.2009.

Urmare acestei inspecții fiscale, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.X.2009, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009, prin care s-a stabilit de plată în sarcina SC .X. SRL (actuala S.C. .X. S.R.L.) suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009, SC .X. SRL (actuala S.C. .X. S.R.L.) a formulat contestație, având ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația mai sus menționată a fost soluționată de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin emiterea Deciziei nr. .X./19.X.2010 prin care s-au dispus următoarele:

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 încheiată de Administrația finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 încheiată de Administrația finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 încheiată de Administrația finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin decizie și totodată să

aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Urmare Deciziei nr. .X./19.X.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., au efectuat, la S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL), reverificarea taxei pe valoarea adăugată, ce a cuprins perioada 23.09.2004 - 31.08.2009, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012, prin care au stabilit ca obligații suplimentare de plată, suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Împotriva Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) a formulat contestație, având ca obiect taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, precum și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, prin contestație societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au respectat "*obiectivul trasat de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. prin Decizia nr. .X./19.X.2010*".

În drept, sunt incidente dispozițiile art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu art.210 alin.(2) din același act normativ, care prevede:

“(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.”

De asemenea, pct 6.2 din Ordinul Preșdintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate.”

Având în vedere că prin Decizia nr. .X./19.X.2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus respingerea ca nemotivată a contestației formulată de societate pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societate pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, soluția pronunțată este definitivă și asupra ei organul de soluționare a contestației nu mai poate reveni, organele de inspecție fiscală neavând temei legal pentru a stabili încă o dată în sarcina societății debitul de această natură.

De asemenea, se reține că prin Decizia nr. .X./19.X.2010, organul de soluționare a contestației a dispus refacerea controlului numai cu privire la debitul în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente totale în sumă de .X. lei întrucât acestea nu au putut fi defalcate, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării, urmând ca organele de inspecție fiscală să aibe în vedere considerentele deciziei de soluționare, așa cum prevede art.216 alin.(3) Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține, de asemenea că deși taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009 nu a fost contestată, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont și au înscris-o în titlul de creanță contestat prin prezenta.

Totodată, având în vedere că soluția pronunțată prin Decizia nr. .X./19.X.2010 cu privire la debitul în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este definitivă, Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009 emisă de Administrația finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.X.2009 fiind menținută în privința sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 23.09.2004-31.08.2009, iar suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea

adăugată nu a fost contestată de societate, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit, în mod nelegal, în sarcina societății, prin Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 suma de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adăugată pentru aceeași perioadă, aceasta reprezentând în fapt o dublare a unui debit anterior individualizat ca obligație suplimentară în sarcina societății.

În conformitate cu prevederile pct 107.1 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, deciziile de impunere reprezintă titluri de creanță pentru obligațiile bugetare stabilite în cuprinsul lor, astfel încât urmare menținerii Deciziei de impunere nr. .X./30.X.2009 pentru obligația de plată cu titlu de taxa pe valoarea adăugată, o nouă decizie de impunere pentru același impozit și aceeași perioadă nu mai poate fi emisă decât în condiții strict reglementate de lege, organele de inspecție fiscală nefăcând dovada unei astfel de situații.

De asemenea, organul de soluționare în prezenta cauză nu mai poate analiza argumentele de fond ale societății privitoare la capătul de cerere în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 23.09.2004-31.08.2009 deoarece s-ar încalca principiul de drept *non bis in idem*, soluția în procedura prealabilă fiind cea din Decizia nr. .X./19.X.2010, asupra căreia organul administrativ nu poate reveni conform pct. 6.2 din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior explicitat.

Prin urmare, se va anula capitolul din Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, întocmite de Direcția generală a finanțelor publice .X., referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală cu încălcarea limitelor investiției, astfel cum acestea au fost stabilite prin Decizia nr. .X./19.X.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru obligația stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei în sarcina S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL), titlul de creanță pentru această sumă fiind reprezentat de Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009.

4) În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că

stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele 1) și 2) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar la punctul 3) din prezenta decizie s-a anulat parțial Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și întrucât din analiza anexei la Raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată cumulat până la data de 31.X.2009, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a defalca cuantumul accesoriilor.

Prin adresele nr. .X. din data de 11.X.2013 și din data de 26.X.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. defalcarea cuantumului majorărilor de întârziere aferente debitelor reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Cu adresa de răspuns nr. .X./26.X.2013, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. precizează că majorările de întârziere au fost calculate „*prin aplicarea procentului legal la diferențele lunar cumulate începând cu data de 23.09.2004 până la data de 30.10.2009*” fără să procedeze la defalcarea lor conform solicitării D.G.S.C.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. **pentru suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, la recalcularea acestora în funcție de dispozițiile prezentei decizii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta SC .X. SRL) împotriva Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Anularea capitolul din Decizia de impunere nr. .X./08.X.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./08.X.2012, întocmite de Direcția generală a finanțelor publice .X., referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală cu încălcarea limitelor investiției, astfel cum acestea au fost stabilite prin Decizia nr. .X./19.X.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, titlul de creanță pentru această sumă fiind reprezentat de Decizia de impunere nr. .X./30.X.2009.

3. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./08.X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. **pentru suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, la recalcularea acestora în funcție de dispozițiile prezentei.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.