

DECIZIA nr. 131/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
X S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 94242/29.12.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. X/23.12.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 94242/29.12.2014 cu privire la contestatia societatii **S.C. X S.R.L.** inregistrata la Oficiul Registrului Comertului X, CUI RO X, cu sediul in Bucuresti, str. X, Sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr. X il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X si comunicata, prin semnare de primire in data de 12.12.2014, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de X lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de X lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de X lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de X lei
- Accesorii aferente TVA in suma de X lei

Contestatarul precizeaza ca obiectul contestatiei formulate il constituie TVA stabilita suplimentar in suma de X lei si accesorii stabilite pentru obligatia suplimentara reprezentand dobanzi si penalitati in suma de X lei.

In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei nr. X privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la masura de regularizare a TVA aferenta lunii august 2014 Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, Serviciul de inspectie fiscala a emis decizia nr. X.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala la S.C. X., perioada verificata in privinta taxei pe valoarea adaugata fiind 01.07.2014 -30.09.2014.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X s-a stabilit TVA suplimentara in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

Societatea in cauza a primit comenzi de executie produse de la clientul sau IMC X S.A. din X (nerezident in Romania) in care este inregistrata conditia de livrare FCA – Clinceni-Romania, precum si locul de livrare al bunurilor intr-un stat tert din afara Comunitatii, in care este stabilit clientul societatii IMC X. Operatiunea de transport este

asigurata de IMC X S.A. prin firme de transport emitand ordine de incasare a bunurilor catre contestatara.

Astfel din verificarile sale echipa de inspectie fiscala a considerat ca S.C. X S.R.L. a aplicat eronat scutirea taxei pe valoarea adaugata deoarece nu figureaza pe declaratia vamala la rubrica „expeditor” prin urmare nu are calitate de exportator al bunurilor livrate catre societatea IMC X Spania, aceasta calitate revenindu-i societatii nerezidente anterior mentionata.

Echipa de inspectie fiscala a incadrat livrarile de bunuri efectuate pe baza de facturi catre clientul IMC X din Spania, la operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA in Romania in conformitate cu prevederile legislative ale art. 126 alin. (9) lit. (a), art. 134 indice 1 alin. (1), art. 137 alin(1) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si nu cum eronat societatea a aplicat scutirea de TVA conform art. 143 alin. (1) lit. (b) din aceeași lege.

II. Prin contestatia formulata S.C. X SRL solicita desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ X, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X si desfiintarea partiala a Dispozitiei nr. X cu privire la masura de regularizare a TVA aferenta perioadei iulie - septembrie 2014.

Suma totala contestata este de X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de X lei si accesorii (dobanzi in suma de X lei si penalitati in suma de X lei).

Contestatară invoca următoarele motive de admitere a contestației:

1. Pentru marfurile livrate emite facturi catre cumparatorul IMC X SA din Spania, conditia de livrare a marfurilor fiind FCA – X– Romania. IMC X SA din Spania asigura transportul marfurilor de la Clinceni catre clientii sai din spatiul extracomunitar. Marfurile sunt incarcate si transportate la punctul vamal unde cumparatorul printr-un reprezentant intocmeste formalitatile vamale si ulterior vamuirii marfurile sunt transportate de cumparator catre clientii sai din afara Comunitatii.

2. In perioada mai 2011 – septembrie 2012 a facturat cu TVA livrarile catre IMC X din Spania, dar la solicitarea clientului, care intampina greutati la rambursarea TVA achitata, a solicitat indrumari de la Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti prin cererea cu nr. X, in aplicarea legislatiei fiscale cu privire la astfel de livrari de bunuri. Avand in vedere raspunsul primit prin adresa cu nr. X a considerat ca respectivele livrari sunt scutite de TVA in temeiul art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Pentru justificarea scutirii de TVA a prezentat organelor de inspectie fiscala: comenzile si facturile emise de/catre IMC X Spania; copii ale documentelor care insotesc exportul, vizate de organele vamale, avand inscris la rubrica exportator IMC X Spania iar la rubrica destinatar persoane juridice din afara Comunitatii, precum si referinte privind bunurile si declaratia de origine a producatorului X SRL; documente de transport avand inscrise ca expeditor IMC X destinatar persoane juridice stabilite in afara Comunitatii avand ca loc de incarcare Clinceni/Bucuresti – Romania si loc de descarcare, state din afara Comunitatii.

3. Concluzioneaza ca din cele prezentate rezulta ca, in fapt, a livrat bunuri catre societatea IMC X din Spania, in conditia de livrare FCA-Factory Clinceni, marfa fiind predata transportatorului desemnat de catre cumparatorul IMC X care a exportat bunurile catre clientii sai din afara Comunitatii, in conditiile prevazute de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

4. Considera eronate interpretarile pe care organul de inspectie fiscala le-a dat prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal si Instructiunilor de aplicare date prin Ordinul MFP nr. 2421/2007, organul fiscal mentionand in RIF ca „*scutirea de TVA prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. b) este aplicabila doar in masura in care furnizorul poate*

justifica scutirea de TVA conform art. 3 alin. (2) din Instructiuni, indeplinind in acest context calitatea de exportator. Astfel, art. 3 alin. (2) din Instructiuni nu prevede posibilitatea justificarii unei scutiri de TVA de catre o alta persoana decat cea care este inregistrata ca si exportator in documentele vamale de export.”

În opinia sa, contestatara considera ca textul art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal se refera la operatiunea de livrare dintre furnizorul X SRL si cumparatorul IMC X respectiv la operatiunea de vanzare – cumparare realizata pe teritoriul Romaniei. Faptul ca textul are in vedere livrarea realizata pe teritoriul Romaniei, ci nu operatiunea de export realizata de cumparator (ce ar fi scutita in temeiul art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal), reiese tocmai din folosirea termenului de „cumparator”, din care rezulta ca scutirea se refera la operatiunea de vanzare-cumparare urmata de expedierea sau transportarea in afara Comunitatii a bunurilor cumparate din Romania de catre o persoana care nu este stabilita in Romania. Daca legiuitorul ar fi intentionat sa scuteasca de TVA operatiunea de export realizata de cumparator, nu ar fi folosit termenul de „cumparator” intrucat acesta nu are relevanta fata de operatiunea de export in care exportatorul nu este cumparator, ci vanzator.

De altfel, scutirea de TVA pentru operatiunile de export de bunuri din Romania este reglementata de art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, astfel ca art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal ar ramane fara aplicabilitate practica, ceea ce nu poate fi primit intrucat textul trebuie interpretat in sensul producerii de efecte juridice.

In aceasta situatie rezulta ca legiuitorul roman prevede distinct cazul scutirii pentru operatiunile de export efectuate de catre furnizor la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si cazul scutirii de TVA pentru vanzarea – cumpararea realizata pe teritoriul Romaniei urmata de export la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

5. In plus fata de argumentele precizate la punctul anterior contestatara sustine ca scutirea prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal opereaza nu numai pentru exportul bunurilor ci si pentru intreaga operatiune ce trebuie privita ca un tot unitar, respectiv vanzare-cumparare interna, export si transport in afara Comunitatii. Ca argument specific acestei sustineri invoca practica instantelor nationale, interpretarea data de organul fiscal prin adresa de „indrumare” cu nr. X si practica Curtii Europene de Justitie. Din practica judiciara invocata se exemplifica, in concret, concluziile Curtii Europene de Justitie in cazul C-349/1996.

Fata de argumentele de drept si de fapt expuse solicita admiterea contestatiei, desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-MJ X privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice precum si desfiintarea partiala a Dispozitiei nr. X doar in ceea ce priveste masurile cu privire la regularizarea TVA aferenta lunii august 2014.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la TVA suplimentara in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca contestara datoreaza taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala si daca acestea au procedat legal considerand ca livrarile efectuate si facturate de societatea S.C. X SRL catre societatea nerezidenta IMC X din Spania, aplicandu-se conditia de

livrare FCA – Clinceni – Romania, sunt operatiuni taxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata si nu operatiuni scutite prevazute de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal , chiar daca cumparatorul IMC X din Spania a exportat ulterior marfurile de pe teritoriul Romaniei catre alti cumparatori din afara teritoriului Comunitatii.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X s-a stabilit TVA suplimentara in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, din care societatea contesta TVA in suma de X lei.

Echipele de inspectie fiscala in urma controlului efectuat a majorat TVA-ul colectat pentru facturile emise de societate in perioada 01.07.2014 – 30.09.2014.

Societatea inregistreaza venituri din livrari de bunuri reprezentand jucarii, catre firma IMC X din Spania, conditia de livrare fiind FCA Clinceni – Romania iar marfa este predata de contribuabilii transportatorilor desemnati de catre IMC X. Aceste livrari au fost tratate de S.C. X S.R.L. ca fiind scutite de TVA considerandu-le exporturi de bunuri, incadrandu-le la prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) si i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala din analiza documentelor prezentate in sustinerea scutirii de TVA pentru exportul acestor bunuri, a constatat ca societate in cauza livreaza bunuri catre firma din Spania respectiv IMC X pe teritoriul Romaniei, insa ulterior firma din Spania exporta aceste bunuri in afara Comunitatii, marfa fiind predata la poarta fabricii din localitatea Clinceni Romania, direct transportatorilor desemnati de catre clientii acestuia.

Contestatarul a depus documente justificative in sustinerea sa insa din cercetari rezultatul faptul ca nu are declaratii vamale de export in care sa fie mentionat ca exportator.

Potrivit prevederilor legale rezulta ca scutirea de TVA prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal este aplicabila doar in masura in care furnizorul poate justifica scutirea de TVA prevazuta de art. 3 alin. (2) lit. a) si b) din Instructiunile de aplicare a scutirii de TVA aprobate prin OMFP 2222/2006 cu modificarile si completarile ulterioare cu urmatoarele documente:

- factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin.(19) din Codul fiscal, sau daca transportul bunurilor nu presupune o tranzactie, documentele solicitate de Autoritatea vamala pentru intocmirea declaratiei vamale de export;
- Certificarea incheierii operatiunii de export de catre Biroul vamal de export sau notificarea de export certificata de Biroul vamal.

S.C. X S.R.L. nu a putut justifica scutirea de TVA intrucat nu detine declaratia vamala de export in care sa fie mentionat ca exportator. Astfel vanzarea de bunuri efectuata in baza facturilor externe emise catre IMC X S.A. reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA-ului in Romania, fiindu-i aplicabile prevederile art. 126 alin. (9) lit. a), art. 134 indice 1 alin. (1) indice 2 alin. (1), art. 137 alin. (1), art. 140 alin. (1) din Codul fiscal. Prin urmare societatea in cauza a aplicat eronat scutirea de TVA prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal cu modificarile si completarile urmatoare.

Prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti sub nr. X/02.04.2013 X SRL a prezentat o situatie ipotetica, asemanatoare celei din prezenta cauza, solicitand sa se raspunda daca trebuie aplicata sau nu scutirea prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, iar in cazul facturarii cu TVA catre cumparatorul nerezident acesta are drept de rambursarea a taxei. In raspunsul cu nr. X/05.04.2013,

primit de la organul fiscal, se precizeaza: „In baza prevederilor legale mai sus mentionate si avand in vedere adresa dvs., consideram ca, in conditiile in care societatea romana, in calitatea sa de furnizor, face dovada ca bunurile au parasit spatiul comunitar, iar cumparatorul bunurilor nu este stabilit in Romania, aceasta poate beneficia de scutirea prevazuta la art. 143 alin.(1) lit. b din Codul fiscal”. La finalul adresei de raspuns s-a in scris „Aceasta adresa nu este un act administrativ fiscal, in sensul art. 41 din Codul de procedura fiscala...”.

În drept,

-potrivit art. 126 alin. (9) lit. a) si lit. b), art. 128 alin. (6), art. 132 alin.(1) lit. a) si lit. c), art. 140 alin. (1) si art. 143 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG 44/2004:

„ART. 126 Operațiuni impozabile

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;*
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;*

„ART. 128 Livrarea de bunuri

[...]

(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.”

„ART. 132 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;”

„ART. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

„ART. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

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

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

[...];”

La alin. (3) al art. 143 din Codul fiscal s-a prevazut:

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

Astfel, prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 s-au aprobat Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Instrucțiunile, conform prevederilor de la art. 1 din Instrucțiuni „*reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata*” prevazandu-se in continuare ce anume documente trebuiesc detinute si prezentate, si de cine, pentru a justifica scutirile de TVA prevazute la art. 143 alin. (1) din Codul fiscal.

Referitor la justificarea scutirii de TVA pentru exporturi, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 1441 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza urmatoarele:

“ Art. 1. - (1) Prin prezentele instructiuni se reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 1441 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, denumita in continuare Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirilor prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 1441 din Codul fiscal se face de catre persoana impozabila care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, dupa caz, de beneficiar. Scutirea de taxa pe valoarea adaugata se aplica numai in situatia in care locul operatiunii se considera a fi in Romania, conform prevederilor art. 132 si 133 din Codul fiscal.

[...]

Art. 2. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de furnizor sau de alta persoana in contul sau. Prin persoana care expediaza sau transporta bunuri in afara Comunitatii in contul furnizorului se intelege orice persoana care face transportul. Scutirea se aplica numai in situatia in care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, transportul bunurilor in afara Comunitatii este in sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o alta persoana pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxa prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifica de catre exportator cu urmatoarele documente:

a) factura, care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, daca transportul bunurilor nu presupune o tranzactie, documentele solicitate de autoritatea vamala pentru intocmirea declaratiei vamale de export;

b) unul dintre urmatoarele documente:

1. certificarea incheierii operatiunii de export de catre biroul vamal de export sau, dupa caz, notificarea de export certificata de biroul vamal de export, in cazul declaratiei vamale de export pe cale electronica; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declaratie de export pe suport hartie, certificat pe verso de biroul vamal de iesire;

c) documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de furnizor ori in numele sau, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare.

Art. 3. - (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau. Astfel de livrari au loc in cadrul unor contracte prin care persoana obligata sa transporte bunurile in afara Comunitatii este cumparatorul nestabilit in Romania sau alta persoana in contul sau.

(2) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin. (1) se justifica de furnizorul care realizeaza livrarea cu documentele prevazute la art. 2 alin. (2) lit. a) si b) si cu documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de client sau in numele sau, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Față de cele prezentate, în fapt și în drept, se rețin următoarele:

OMFP nr. 2222/2006, reglementeaza, in special, modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 si urmatoarele din Codul fiscal, si nu operatiunile scutite de taxa, respectiv prevede documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

Motivatia contestatarei, privind scutirea sa de taxa pentru livrarile efectuate catre IMC X, in suma de X lei, **se intemeiaza pe prevederile art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.**

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca X SRL a aplicat eronat scutirea de taxa prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, deoarece contribuabila pentru operatiunile in cauza nu se incadreaza in aceste prevederi, operatiunile fiind taxabile cu cota de TVA de 24%, potrivit prevederilor art. 126 alin. (9) lit. a), art. 134 indice 1 alin. (1) si indice 2 alin. (1), art. 137 alin. (1) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Operatiunile impozabile scutite de taxa sunt expres prevazute de Codul fiscal. Prin urmare operatiunile impozabile care nu sunt prevazute in Codul fiscal ca scutite de taxa sunt operatiuni taxabile cu cotele prevazute la art. 140 alin (1) din Codul fiscal. De asemenea la art. 128 alin. (6) se stabileste ca în cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.

La articolul 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal se prevede ca sunt scutite livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România. Deci, operatiunile scutite sunt livrarile expediate sau transportate de catre cumparator respectiv exporturile efectuate de acest cumparator. Că aceasta scutire se aplica numai cumparatorului nestabilit in Romania si nu si furnizorului cumparatorului, respectiv numai IMC X SA si nu si X SRL rezulta atat din cuprinsul art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, cat si din urmatoarele considerente:

- asa cum aratam anterior, conform prevederilor art. 128 alin. (6) din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in cazul unor transferuri succesive ale dreptului de proprietate fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final. In speta de fata marfurile sunt facturate si livrate fara transport de X SRL catre IMC X SA, locul livrării fiind Clinceni, de unde marfurile sunt livrate catre clientii IMC X SA din afara Comunitatii, locul livrării fiind tot Clinceni.

Astfel, în cazul analizat au loc două transferuri succesive ale dreptului de proprietate pentru aceleași marfuri, odată între X SRL și IMC XSA și altădată între IMC X SA și clienții IMC X SA din afara Comunității. În consecință din punct de vedere al taxei avem două livrări separate și fiecare livrare trebuie tratată separat, conform condițiilor concrete în care are loc.

Între X SRL și IMC X SA are loc o livrare internă, pentru care locul livrării este în România conform art. 132 alin.(1) lit. c) din Codul fiscal, care nu este scutită de taxă, deoarece în cazul acestui transfer de proprietate, din perspectiva art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, nu are loc o expediție sau un transport în afara Comunității al marfurilor.

Scutirea de taxă se aplică pentru transferul de proprietate, respectiv livrarea între IMC X SA și clienții IMC X SA din afara Comunității, livrare pentru care locul livrării este tot în România conform art. 132 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, deoarece în cazul acestui transfer de proprietate și acestei livrări, din perspectiva art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, are loc o expediție sau un transport în afara Comunității al marfurilor pentru care se transferă dreptul de proprietate.

- din cele arătate la alineatul precedent rezultă că nelegale susținerile contestatei privind tratarea transferurilor de marfă succesive pe lanțul X SRL - IMC TOYS SA - clienții IMC XSA din afara Comunității, ca un tot unitar, din moment ce Codul fiscal prevede contrariul și anume că în cazul transferurilor succesive de proprietate fiecare livrare trebuie tratată separat. Pe de altă parte dacă, aplicând regula reducerii la absurd, am admite logica contestatei, ar însemna că în condițiile în care ar exista mai multe livrări de bunuri interne succesive anterioare operațiunii de expediție sau transportului în afara Comunității al marfurilor, toți furnizorii și cumpărătorii care au participat la aceste transferuri succesive interne, „ca un tot unitar” să beneficieze de scutirea prevăzută de art. 143 alin. (1) lit. b) sau lit. a) din Codul fiscal. Ori OMFP 2222/2006 condiționează acordarea scutirii de prezentarea declarațiilor vamale de export în care nu au cum să apară toți acești furnizori și cumpărători.

- pentru livrarea pe relația X SRL și IMC X SA locul livrării se consideră a fi în România în temeiul prevederilor art. art. 132 alin.(1) lit. c) din Codul fiscal, deoarece bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului la Clinceni, iar pentru livrarea pe relația IMC X SA și clienții IMC X SA din afara Comunității locul operațiunii se consideră a fi tot în România, dar în temeiul prevederilor art. art. 132 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, deoarece Clinceni este locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul.

-Ordinul MFP nr. 2222/2006 prevede la art. 1 alin. (2) că scutiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România. Deci, faptul că și pentru livrarea între IMC X SA și clienții IMC X SA din afara Comunității locul operațiunii se consideră a fi în România nu constituie decât îndeplinirea uneia din condițiile de scutire prevăzute de art. 143 din Codul fiscal și totodată faptul că și pentru livrarea între X SRL și IMC X SA locul livrării se consideră a fi în România nu constituie motivul pentru care acesta nu poate beneficia de scutirea prevăzută de art. 143 alin. (1) lit. b). Motivul inaplicabilității scutirii, pentru livrarea între X SRL și IMC X SA, este acela că în cadrul transferului de proprietate, respectiv a livrării separate pe care o face X SRL, nu este îndeplinită condiția privind expedierea sau transportul bunurilor în afara Comunității și astfel, pe această verigă, livrarea nu se încadrează în prevederile art. 143 alin. (1) lit. b).

-condiția de livrare INCOTERMS FCA - Free Carrier - înseamnă că vânzătorul predă bunurile către transportator sau către o altă persoană nominalizată de către

cumpărător, la sediul vânzătorului sau în alt loc stabilit, moment la care are loc transferul riscurilor și costurilor aferente marfurilor transportate de la vânzător către cumpărător. În cazul de față condiția de livrare FCA atestă faptul că X SRL nu este parte în livrarea de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității, ceea ce îi face inaplicabilă scutirea de taxă prevăzută de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Prevederea este aplicabilă expres cumpărătorului IMC X SA, scutirea intervenind la momentul în care are loc o expediție sau un transport în afara Comunității. Cumpărătorul IMC X SA poate expedia sau transporta marfurile către un client al său sau din afara Comunității, caz în care intervine și calitatea sa de furnizor sau poate expedia sau transporta marfurile în afara Comunității, beneficiar fiind chiar IMC X SA. În acest din urmă caz, în care cumpărătorul nu are și calitatea de revanzator, deci de furnizor, ca exemplu, dacă am considera că IMC X SA este o firmă cu sediul în afara Comunității, este posibil că IMC X SA să expedieze marfurile către acest sediu al său, ceea ce face incidentă scutirea de taxă prevăzută de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Argumentul contestatarii expus anterior la punctul II.4, cum că trebuie interpretat că legiuitorul român prevede distinct cazul scutirii furnizorului pentru operațiunile de export efectuate în nume propriu, la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal dar și cazul scutirii de TVA pentru furnizorul din vânzarea – cumpărarea realizată pe teritoriul României urmată de export la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, căci altfel art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal ar rămâne fără aplicabilitate practică (contrar regulii de drept care prevede că legile se interpretează în sensul în care produc efecte), prevăzând același lucru la litera b) ca și la litera a), nu se susține. Art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal prevede într-adevăr scutirea generală de TVA pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său, dar art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal reglementează o altă situație, specială și de strictă interpretare, respectiv livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România, cumpărător care așa cum aratăm la alineatul precedent poate avea sau nu calitatea de furnizor. Deci art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal reglementează cazul special al cumpărătorului nerezident, stabilit în Comunitate sau în afara Comunității, reglementând chiar și cazul călătorilor care nu sunt stabiliți în Comunitate, care nu pot fi asimilați cu „furnizorul” prevăzut la litera a), a articolului invocat. Astfel, la litera a) de la art. 143 din Codul fiscal, legiuitorul a reglementat scutirea generală de taxă pentru exportatorul-furnizor iar la litera b) legiuitorul a reglementat scutirea de taxă pentru cazul special - cumpărătorul nerezident care achiziționează bunuri din România (inclusiv călătorul), nestabilit în România, care ulterior cumpărării bunurilor din România exportă bunurile cumpărate. Dacă cumpărătorul nestabilit în România nu expediază/transporta bunurile cumpărate din România în afara Comunității atunci el nu beneficiază de scutirea prevăzută de art. 143 alin. (1) lit. b). Raportat la speta de față rezultă că prin prevederile art. 143 alin. (1) lit. b) s-a reglementat situația IMC X SA și nu situația X SRL.

Invocând cauza C-349/1996 soluționată de Curtea Europeană de Justiție contestatara susține că hotărârea, prin concluziile sale, i-ar fi folositoare în privința argumentului că întreaga operațiune trebuie privită ca un tot unitar, fără a indica în concret vreo concluzie din cuprinsul acestei hotărâri.

Hotărârea în cauza a avut ca obiect soluționarea unor întrebări legate de aplicabilitatea Articolul 13 secțiunea B litera (a) din A șasea directivă 77/388 în cazul unor produse de asigurare, menționându-se în dispozitivul hotărârii că este de competența instanței naționale să stabilească dacă în cauza au existat mai multe tranzacții sau una singură prin următorul considerent: *“Este de competența instanței naționale să stabilească, în funcție de criteriile de mai sus, dacă operațiuni precum cele în cauză în acțiunea principală trebuie să fie considerate, în scopul taxei pe valoarea*

adăugată ca cuprinzând două livrări independente și anume o livrare de asigurări scutite și un serviciu de înregistrare de card impozabil, sau dacă una dintre aceste două livrări este sursa principală, la care celălalt este auxiliară, astfel încât acesta primește același tratament fiscal ca livrarea principală.”

Prin urmare nu rezulta din sustinerile contestatarei de ce si cum i-ar servi hotararea CEJ pronuntata in cauza C-349/1996. Totodata aceasta hotarare a solutionat aspecte legate de prestarea serviciilor de asigurare, servicii scutite de TVA si la intern, conform art. 141 alin. 2) lit. b din Codul fiscal, precum si servicii conexe si astfel nu exista o identitate de cauze intre speta prezenta si cea solutionata in cauza C-349/1996. In prezenta cauza nu este vorba de operatiuni principale si operatiuni auxiliare aferente unei livrari de bunuri ci de operatiuni succesive de livrare a acelorasi bunuri. Ca un tot unitar se trateaza, spre exemplu, operatiunea principala de export a marfurilor si operatiunea auxiliara de transport a marfurilor exportate, ambele fiind scutite de taxa.

In privinta adresei Directiei Generale a Finantelor Publice Bucuresti – Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu nr. X/05.04.2013, comunicata X SRL, emisa in temeiul art. 7 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, se retine ca, asa cum s-a mentionat in aceasta adresa, raspunsul nu este un act administrativ in sensul art. 41 din Codul de procedura fiscala si nu este opozabil. La art. 42 din Codul de procedura fiscala este reglementata „Soluția fiscală individuală anticipată” care este opozabila și obligatorie față de organele fiscale, numai dacă termenii și condițiile acestora au fost respectate de contribuabil; pentru emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate, emitentul încasează tarife care se stabilesc prin hotărâre a Guvernului:

“Art. 42 Soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans

(1) Soluția fiscală individuală anticipată este actul administrativ emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului referitoare la reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare. Situația fiscală de fapt viitoare se apreciază în funcție de data depunerii cererii.

[...]

(4) Soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans sunt opozabile și obligatorii față de organele fiscale, numai dacă termenii și condițiile acestora au fost respectate de contribuabil.

[...]

(9) Pentru emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate, precum și pentru emiterea sau modificarea unui acord de preț în avans, emitentul încasează tarife care se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.”

Se retine ca contestatara nu se afla in posesia unei solutii fiscale anticipate si astfel, adresa Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu nr. X/05.04.2013 nu este opozabila organelor fiscale. Prin cererea ce a stat la baza emiterii adresei contestata nu a precizat intocmai conditiile de desfasurare a operatiunilor de livrare desfasurate, nementionand conditia de livrare FCA practicata. Pentru a obtine o solutie opozabila organelor fiscale contestata trebuia sa urmeze procedura reglementata de art. 42 din Codul de procedura fiscala si H.G. nr. 529/2007 pentru aprobarea Procedurii de emitere a soluției fiscale individuale anticipate și a acordului de preț în avans.

Potrivit art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia trebuie sa

cuprinda dovezile pe care se intemeiaza, iar analiza contestației se face în raport de documentele existente la dosarul cauzei:

„Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Se retin ca neintemeiate, pentru considerentele aratate in cuprinsul prezentei decizii, sustinerile contestatarei ca livrarile efectuate in conditia FCA – Factory Clinceni Romania catre societatea nerezidenta IMC X SA sunt scutite de TVA in temeiul art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. În consecinta operatiunile sunt taxabile, conform celor stabilite de organele de inspectie fiscala, astfel contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Cu privire la accesorii aferente TVA in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilit suplimentar in conditiile in care in prezenta decizie se retine ca fiind datorat debitul reprezentand TVA stabilita suplimentar.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X s-au stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de X lei.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere. (se aplică începând cu 1 martie 2014 anterior: “(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”)

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(Acest articol intră în vigoare din 1 iulie 2013)”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de X lei, reprezentând accesoriile aferente TVA contestate, individualizate prin decizia contestată se reține că, stabilirea în sarcina contestatului de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport de plată cu debitul.

Intrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei, contestația se respinge ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă argumente în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor se va respinge contestația și pentru accesoriile în suma de X lei, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 126 alin. (9) lit. a) și lit. b), art. 128 alin. (6), art. 132 alin. (1) lit. a) și lit. c), art. 140 alin. (1) și art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; art. 42, art. 119, art. 120, art. 120¹ art. 213 alin. (1) și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 11.1 din Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014 prin care se aprobă Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală; HGR nr. 529/2007 pentru aprobarea Procedurii de emitere a soluției fiscale individuale anticipate și a acordului de preț în avans:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. X S.R.L. impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti, cu privire la TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

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