

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad prin adresa, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad asupra contestatiei formulate de societatea comerciala "X".

Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva procesului verbal de control respectiv a Raportului de inspectie fiscala, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare si a Deciziei de impunere 2 stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, solicitand anulara partiala a masurilor dispuse prin acestea.

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad cum a fost denumit in mod eronat de societatea petenta "proces verbal de control" aratam urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala prevede:

ART. 82

*“ Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”*

ART. 83

***“ Decizia de impunere***

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.*

*(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 86.*

*(4) Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 79 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare.*

*[...].”*

ART. 84

*“Forma si continutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 42. [...].”*

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

***“ARTICOLUL 106***

***Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale***

*(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei, din punct de vedere factic si legal.*

*(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.*

(3) In cazul in care, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, au fost sesizate organele de urmarire penala, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite dupa solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competenta de solutionare conferita de art. 174 si urmatoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 174

**Posibilitatea de contestare**

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributiile stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributi sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 86 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala denumit in mod gresit “ proces verbal de control ”pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa in baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel: “La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine .... pagini. In conformitate cu art. 174 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta si devine executoriu in conditiile legii.”

In conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila societatii petente si aceasta este cea care produce efecte fata de

petenta, nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

Suma totala contestata reprezinta:

- taxa pe valoare adaugata suplimentara;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata suplimentara;
- dobanzi aferente taxei pe valoare adaugata suplimentara;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata suplimentara;
- impozit pe profit suplimentar;
- majorari de intarziere si dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar;
- majorari de intarziere respectiv dobanzi aferente impozitului pe profit inregistrat de societate ;
- penalitati de 0,5% aferente impozitului pe profit suplimentar;
- penalitati de intarziere 0,5% aferente impozitului pe profit inregistrat la societate.

Prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad, societatea petenta face precizarea ca “ renunta la capatul de cerere privind parte din sumele care se refera la:

- impozit pe profit suplimentar;
- majorari de intarziere si dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar;
- majorari de intarziere respectiv dobanzi aferente impozitului pe profit inregistrat de societate ;
- penalitati de 0,5% aferente impozitului pe profit suplimentar;
- penalitati de intarziere 0,5% aferente impozitului pe profit inregistrat la societate”

Pe cale de consecinta, avand in vedere cele mai sus prezentate, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad prin Serviciul Solutionare Contestatii este investit a se pronunta asupra sumei totale diminuate reprezentand taxa pe valoare adaugata suplimentara cu majorarile si penalitatile aferente, cuprinsa in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, suma contestata si mentinuta de societatea petenta.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia este formulata prin Cab. Av. Miruna Gabor, la dosarul cauzei fiind anexata împuternicirea avocatiala în original, asa dupa cum prevede art. 175, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

**I.** SC "X" SRL. formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare a raportului de inspectie fiscala incheiat de catre inspectorii din cadrul Activitatii de Control Fiscal, solicitând anularea partiala a acestor acte în ceea ce priveste suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentar stabilita de organul de control impreuna cu majorarile, dobanzile si penalitatile de întarziere aferente, în sustinerea contestatiei invocând urmatoarele motive:

**1)** In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara pentru transporturile marfurilor exporate, petenta afirma ca din nota explicativa rezulta ca organele

de control au solicitat pentru transportul marfurilor exportate, declaratiile vamale de import, or pentru exportul marfurilor se intocmesc declaratii vamale de export si nu DVI, astfel ca organele de control sunt confuze si contradictorii si nemotivate in drept in sensul ca nu a fost mentionat actul normativ care prevede sanctiunea aplicarii cotei standard de taxa pe valoarea adaugata si actele normative incalcate.

2) In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transportului marfurilor exportate pentru care nu a fost respectata conditia de incasare, respectiv neincasare in devize prin transfer bancar in conturi dovedite de banci autorizate de BNR, petenta arata ca a intocmit facturi externe in valuta pentru beneficiari externi si le-a incasat in numerar in momentul incarcarii marfii pentru a inlatura riscul neplatii acestora, sumele astfel incasate au fost depuse in conturi deschise la bancui autorizate de BNR.

3) In legatura cu suma aferenta transporturilor marfurilor exportate petenta arata ca "HG 598/2002 mentionat de organele de control nu prevede sanctiuni in cazul in care lipsesc o parte din documentele mentionate la art.27 pct.7 alina din HG 598/2002" iar " temeiul legal invocat de organele de control si anume art.20 alin.1 din Legea 345/2002 se refera la cota standard a taxei pe valoarea adaugata de 19% care se aplica operatiunilor impozabile, cu exceptia celor scutite de taxa pe valoarea adaugata "

4) In legatura cu suma pentru transporturile aferente importurilor de marfa petenta a aratat ca organele de control au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara datorita neprezentarii declaratiilor vamale de import fara a se preciza care este textul de lege incalcat si temeiul legal al aplicarii de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea petenta arata ca "cata vreme legea vamala obliga importatorul la plata taxei pe valoarea adaugata pentru transportul aferent iar legea nu il obliga pe importator sa puna la dispozitia transportatorului copii de pe declaratiile vamale de import nu se justifica aplicarea de taxa pe valoarea adaugata suplimentara si carausului, deoarece taxa pe valoarea adaugata se achita o singura data "

5) In legatura cu suma pentru transportul international de marfa aferent importurilor de marfa pentru care nu s-a prezentat decat factura interna petenta arata ca "masura este nelegala pentru ca organul de control nu a mentionat textul de lege incalcat si nici temeiul legal al calcularii de taxa pe valoarea adaugata suplimentara iar pe de alta parte portivit pct.3 lit. i din Legea 141/2001 organul vamal pe baza declaratiilor vamale stabileste drepturile de import care sunt: taxele vamale, taxa pe valoarea adaugata, accizele si orice alte sume care se cuvin statului la importul de bunuri, iar achitarea acestora intra in sarcina importatorului si ca nu exista nici o derogare de la aceasta obligatie".

De asemenea petenta arata ca "avand in vedere ca titularii operatiunilor de import platesc taxa pe valoarea adaugata asupra transportului extern ,carausul nu poate fi obligat sa plateasca si el taxa pe valoarea adaugata deoarece impozitarea se aplica o singura data."

6) In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala pentru transportul marfurilor aferente importurilor in regim vamal suspensiv ( lohn), societatea petenta considera ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile art. 12 lit.f din Legea nr. 345/2002 aratand ca transportul marfurilor este considerat conform legii o prestare de servicii iar acest transport este legat direct de importul de bunuri in regim de perfectionare activa conform art.12 lit.f din Legea nr. 345/2002.

In ceea ce priveste art.5 din Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr.1365 publicat in MO nr.879/27.09.2004 petenta mentioneaza ca nu are nici o relevanta din urmatoarele motive:

“ - articolul respectiv modifica de fapt in data de 27.09.2004 Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , lege care a fost abrogata in data de 23.12.2003 de art.298 din Legea 571/2003 si a art.298 din Codul Fiscal

- un ordin al MFP nu poate modifica nici in perioada de valabilitate si nici dupa ce a fost abrogata o lege emisa de Parlamentul Romaniei ”

**II. Verificarea societatii petente s-a facut urmare a decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare depus si inregistrat la Administratia Finantelor Publice Curtici prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.01.2000-31.08.2004.**

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1. Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, societatea petenta nu a putut prezenta toate documentele cerute de pct.9.7 din HG 401/2000, in vederea aplicarii “cotei zero” de taxa pe valoarea adaugata conform art.17 lit.B pct.a si e. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile pct. 9.9 din HG 401/2000 calculand taxa pe valoarea adaugata 19% asupra contravalorii transporturilor pentru care nu au fost prezentate: documententele de transport international, polita de asigurare si contractul sau comanda rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

2. In urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, nu s-a respectat conditia de incasare a valutei prin transfer bancar in conturi dovedite de banci autorizate de BNR. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile pct. 9.9 din HG 401/2000 calculand taxa pe valoarea adaugata 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

3. In urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru transporturile aferente realizarii transportului marfurilor exportate societatea nu a putut prezenta toate documentele justificative prevazute de art.27 alin.7 lit.a din HG 598/2002 doar copii ale facturilor fiscale. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art.20, alin.1 din HG 598/2002 calculand TVA 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

4. In urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru unele transporturi de marfa importata societatea nu a prezentat toate documentele justificative necesare scutirii de taxa pe valoare adaugata prevazute de art.30 alin.1 lit.a din HG 598/2002 respectiv copii de pe declaratia vamala de import. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art. 20 alin.1 din HG 598/2002 calculand taxa pe valoarea adaugata 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

5. In urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru unele transporturi de marfa importata societatea nu a prezentat toate documentele justificative necesare scutirii de taxa pe valoare adaugata prevazute de art.30, alin.1, lit.a din HG 598/2002, prezentand doar facturile fiscale in justificarea scutirii. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art. 20 alin.1 din HG 598/2002 calculand taxa pe valoarea adaugata 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

6. In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea realizeaza venituri din transportul marfurilor importate in regim temporar (lohn) pe care aceasta le-a considerat scutite de taxa pe valoare adaugata. Conform art.8 alin.2 din Legea nr.345/2002 republicata operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate

pruin lege si nu de admite extinderea lor prin analogie. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art.35 pct.1 din HG 598/2002 calculand taxa pe valoarea adaugata 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

Pentru nevirarea la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar organele de inspectie fiscala au calculat majorari/dobanzi de intarziere, penalitati de 0.5% si majorari si dobanzi aferente taxei pe valoare adaugata din evidenta societatii.

**III S** Având în vedere contestatia formulata de societatea petenta, motivele invocate de petitionara si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca în mod corect si legal, reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Arad au stabilit în sarcina SC "X" SRL debitul în suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara cu majorarile, dobanzile si penalitatile de întarziere aferente.

**1. În legatura cu capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pe perioada 01.01.2000-31.05.2002, datorita neprezentarii documentelor justificative aferente transporturilor, s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, cu ocazia verificarii efectuate, s-a constatat ca societatea petenta nu a prezentat pentru toate transporturile de marfa exportata, documentele prevazute de pct.9.7 din HG 401/2000, in vederea aplicarii “ cotei zero ” de taxa pe valoarea adaugata, prezentand in justificarea scutirii doar facturile fiscale prezentate in anexa nr.17, motiv pentru care a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

În drept, art. 17 lit.B alin.1 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, precizeaza:

“ B. Cota zero pentru:

a) *exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valuta în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Nationala a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;(...)*

e) *transportul și prestările de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs intern pana la punctul de vamuire și întocmire a declarației vamale;”*

Punctul 9.7 din Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, prevede:

“9.7. Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica cota zero cu:

a) *contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valuta a contravalorii transportului;*

b) *documentul de transport internațional având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii pentru transportator sau copia de pe acesta pentru casele de expediție;*

c) *polita de asigurare și/sau reasigurare pentru transportator sau copia de pe aceasta pentru casele de expediție.”*

iar la punctul 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se arată:

“9.9. Nerespectarea prevederilor pct. 9.3-9.8 privind justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.”

Fata de prevederile legale mai sus citate, s-a reținut ca, în condițiile în care, pentru transporturile efectuate cu facturile prezentate de organele de inspecție fiscală în anexa 17.1 la Raportul de inspecție fiscală societatea petenta nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală în timpul controlului și nici organelor de soluționare, documentul de transport internațional, polița de asigurare și contractul sau comanda, documente justificative expres prevăzute de legea specială pentru a justifica “cota zero” de taxa pe valoare adăugată, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au calculat taxa pe valoarea adăugată suplimentară prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii transportului.

Referitor la afirmațiile petenei din contestația formulată cu privire la faptul că “organele de control au solicitat pentru transportul marfurilor exportate, declarațiile vamale de import, or pentru exportul marfurilor se întocmesc declarațiile vamale de export și nu DVI, astfel ca organele de control sunt confuze și contradictorii și nemotivate în drept în sensul că nu a fost menționat actul normativ care prevede sancțiunea aplicării cotei standard de taxa pe valoarea adăugată și actele normative încălcate” acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală au fost verificate documentele justificative expres prevăzute de legea specială pentru a justifica “cota zero” de taxa pe valoare adăugată aferente transporturilor de marfă exportată (Anexa nr.17.1) iar societatea petenta a încălcat prin neprezentarea acestor documente următoarele acte normative; art.17, lit.B pct.a și e din OUG 17/2000 și pct.9.7 din HG 401/2000.

În vederea că actul normativ care prevede sancțiunea aplicării cotei standard de taxa pe valoarea adăugată este pct. 9.9 din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 unde se arată că “ Nerespectarea prevederilor pct. 9.3-9.8 privind justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată (...) atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente ”

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind taxa pe valoare adăugată, contestația urmează a fi respinsă.

**2. Referitor la capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară calculată pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, pentru care nu s-a respectat condiția de încasare a valutei prin transfer bancar în conturi deschise de bănci autorizate de BNR, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea petenta a înregistrat venituri din transporturi de marfuri exportate, pentru care a aplicat “cota zero” de taxa pe valoare adăugată. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, contravaloarea transporturilor prezentate în Anexa nr.17.3 la raportul de inspecție fiscală a fost încasată în numerar și ulterior depuse în conturile petentei deschise la bănci autorizate de B.N.R, nerespectându-se astfel condiția de încasare a valutei prin transfer bancar în conturi deschise la bănci autorizate de BNR

prevazuta la pct.9.9 din HG 401/2000, motiv pentru care s-a calculat o taxa pe valoare adaugata suplimentara prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand o taxa pe valoare adaugata.

În drept, art. 17 lit. B din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, precizeaza ca se beneficiaza de cota zero de taxa pe valoarea adaugata pentru:

*“ a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valuta în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Nationala a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;”*

Punctul 9.2 din Normele de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 stipuleaza:

*“ 9.2. Exportul consta în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afară teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.*

*Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din ordonanta de urgenta nu beneficiază de cota zero de taxa pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.”*

iar la punctul 9.9 din Normele de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, se arata:

*“9.9. Nerespectarea prevederilor pct. 9.3-9.8 privind justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Nationala a României atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atesta livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. În cazul în care la verificarea aplicării cotei zero de taxa pe valoarea adăugată s-au avut în vedere termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate, organele de control au obligația sa verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă.”*

Fata de cele prezentate, deoarece societatea petenta nu a respectat prevederile legale mai sus citate, respectiv a încasat contravaloarea transporturilor aferente exporturilor în numerar si nu prin conturi bancare, în condițiile în care obligativitatea utilizării conturilor bancare deschise la bancile comerciale autorizate trebuie înțeleasa ca o masura prin care statul se asigura ca, în toate cazurile, valuta încasata de agentii economici provine din livrarea produselor respectiv prestarea serviciilor si nu de pe piata valutara interna ori din alte surse, iar societatea petenta nu a putut face dovada ca a încasat contravaloarea transporturilor prin cont bancar, adica prin transfer bancar între conturile clientului extern si conturile sale, neputând demonstra astfel provenienta sumelor de bani în valuta, rezulta ca nu putea beneficia de cota zero de taxa pe valoarea adaugata asa cum legal au constatat si organele de control.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca “ in lege nu se mentioneaza obligativitatea achitarii facturilor prin ordine de plata sau prin instrumente bancare ci obligativitatea ca sumele respective sa existe in banci autorizate de BNR ” in conditiile in care asa cum rezulta din actele normative mai sus citate societatea petenta avea obligatia incasarii contravalorii transporturilor aferente exporturilor respectiv valutei prin conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Nationala a României pentru a putea beneficia de cota zero de taxa pe valoarea adaugata.



Deasemenea contestatoarea nu a anexat nici un document din care sa rezulte ca valuta respectiva a fost încasata prin virament interbancar.

În conformitate cu prevederile art. 175 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata:

*“ Forma și conținutul contestației*

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

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

iar la art. 182 din Codul de procedura fiscala, se arata:

*“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 sustinerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

În aceste conditii, rezulta ca în mod corect si legal organele de control au procedat în conformitate cu prevederile pct. 9.9 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 si au stabilit în sarcina societatii petente taxa pe valoarea adaugata aferenta încasarilor în numerar, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neîntemeiata.

### **3. Referitor la capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pe perioada 01.06.2002-31.12.2003 pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, din verificarea efectuata s-a constatat ca societatea petenta a realizat venituri din operatiuni de transport aferent marfurilor exportate, operatiuni care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata conform art. 11, alin. 1, lit. a din Legea nr. 345/2002 republicata. Din verificarea documentelor care atesta realitatea operatiunilor de transport, organele de control au constatat ca pentru operatiunile de transport al marfurilor exportate prezentate în anexa nr.17.1 la raportul de inspectie fiscala, petenta nu a putut prezenta organelor de control documentele de transport international si contractul sau comanda, ci doar copii ale facuturilor fiscale, calculand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 11, alin.(1) lit. a). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

*“ART. 11*

*(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:*

*a) exportul de bunuri, transportul si prestarile de servicii legate direct de exportul bunurilor, bunurile comercializate prin magazinele duty-free, precum si prin magazinele situate in aeroporturile internationale dupa locurile stabilite pentru efectuarea controlului vamal la iesirea din tara;”*

La art. 27, alin. 7, lit.a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

*(7) Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată transportatorii, în baza art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, și casele de expeditii, în baza art. 11 alin. (1) lit. a) și r) din lege. Justificarea scutirii, în funcție de tipul transportului, se face astfel:*

*a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate sau comenzile acestora; documentul de transport internațional, vizat de organele vamale, sau copie de pe acesta pentru casele de expediție;*

Fata de prevederile legale mai sus citate, în condițiile în care petenta nu a prezentat organelor de inspectie fiscala, respectiv organelor de solutionare a contestatiei, pentru transportul marfurilor exportate prezentate în anexa la raportul de inspectie fiscala, contractul încheiat cu unitatea exportatoare și documentul de transport international vizat de organele vamale, ci doar facturile fiscale, documente expres prevazute la art. 27 alin. 7 lit.a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru justificarea regimului de scutire, organele de inspectie fiscala în mod corect și legal au calculat o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca HG 598/2002 mentionat de organul de control nu prevede sanctiuni în cazul în care lipsesc o parte din documentele mentionate la art.27 pact.7 lit.a din HG 598/2002 acestea sunt nefondate în condițiile în care în conformitate cu prevederile art. 35 alin. 1 din H.G. nr. 598/2002, se arata ca :

“ART. 35

*(1) Operatiunile prevazute la art. 11 alin. (1) lit. a)-c), e)-g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adaugata” iar cota standard a taxei pe valoarea adaugata este prevazuta la art.20 alin .1 din Legea 345/2002 “ in Romania cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% și se aplica operatiunilor impozabile, cu exceptia celor scutite de taxa pe valoarea adaugata.” articol invocat de organele de inspectie fiscala.*

**4. În legatura cu capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor marfii importate calculata datorita neprezentarii documentelor justificative ale transporturilor, s-au retinut urmatoarele:**

În fapt, urmare verificarii efectuate, organele de control au constatat ca, în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, societatea verificata nu a prezentat toate documentele aferente transporturilor de marfa importata, respectiv copie de pe declaratia vamala de import în justificarea scutirii de taxa pe valoare adaugata.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11, lit. e). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

*“ (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată: (...)*

*e) transportul, prestările de servicii accesorii transportului, precum și alte prestări de servicii aferente mărfurilor din import și a căror contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2);”*

iar la art. 30, alin. 1 lit. a). din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, este stipulat:

*“ (1) Pentru transportul mărfurilor importate, a cărui contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2) din lege, transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 11 alin. (1) lit. e) din lege, în funcție de tipul transportului, astfel:*

*a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea importatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate sau comenzile acestora, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție, copie de pe declarația vamală de import; ”*

Fata de prevederile legale prezentate, s-a retinut ca pentru transporturile efectuate în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 aferente marfurilor importate, conform facturilor înscrise în

anexa la Raportul de inspectie fiscala, societatea petenta nu a prezentat toate declaratiile vamale de import, documente prevazute de lege pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata respectiv nu a putut face dovada ca, contravaloarea respectivelor transporturi a fost inclusa în baza de impozitare, situatie în care, în mod corect si legal organele de control, au stabilit în sarcina petentei debitul.

Referitor la motivatiile petentei privitoare la lipsa temeiului legal si a faptului ca textul de lege invocat de organul de control respectiv art.20 alin.1 din legea nr.345/2002 nu poate constitui temei legal pentru sanctionarea petentei învederam ca în conformitate cu prevederile art. 35 alin. 1 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 unde este stipulat: “ (1) *Operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) lit. a)-c), e)-g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată.*”, iar cota standard a taxei pe valoare adaugata este prevazuta la art.20 alin .1 din Legea 345/2002 “ *in Romania cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica operatiunilor impozabile, cu exceptia celor scutite de taxa pe valoarea adaugata.*” articol invocat de organele de inspectie fiscala.

Sustinerile petentei "potrivit pct.3 lit.i din Legea 141/2001 organul vamal pe baza declaratiilor vamale stabileste drepturile de import care sunt: taxele vamale, TVA. accize (...) iar achitarea acestora intra in sarcina importatorului si ca nu exista nici o derogare in acest sens. Cita vreme legea vamala obliga importatorul la plata TVA pentru transportul aferent iar legea nu il obliga pe importator sa puna la dispozitia transportatorului copii de pe declaratiile vamale nu se justifica aplicarea de taxa pe valoare adaugata suplimentara si carausului, deoarece taxa pe valoare adaugata se achita o singura data " nu au putut fi luate în considerare in solutionarea favorabila a acestui capat de cerere in conditiile in care, SC "X" SRL este persoana juridica ce a pretins facilitatea referitoare la taxa pe valoarea adaugata, in legatura cu care avea obligatia prezentarii documentelor justificative reglementate de legea speciala care in acest caz este cea care reglementeaza taxa pe valoarea adaugata; învederam ca Legea nr. 141/2001 invocata de petenta la pg. 3 din contestatia formulata refera Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 260/2000 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 2000, nefiind un act normativ care reglementeaza in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza a fi respinsa.

**5. În legatura cu capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor marfii importate calculata datorita neprezentarii documentelor justificative ale transporturilor, s-au retiiut urmatoarele:**

In fapt, urmare verificarii efectuate, organele de control au constatat ca, în perioada 01.06.2002-31.12.2003, societatea verificata nu a putut prezenta pentru suma reprezentand contravaloarea transporturilor de marfa importata, toate documentele necesare in justificarea scutirii de taxa pe valoare adaugata, incalcand astfel prevederile art.30 alin.1 lit.a din HG nr.598/2002.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11, lit. e). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ (1) *Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată: (...)*

*e) transportul, prestările de servicii accesorii transportului, precum și alte prestări de servicii aferente mărfurilor din import și a căror contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2);”*

iar la art. 30, alin. 1 lit. a). din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, este stipulat:

*“(1) Pentru transportul mărfurilor importate, a cărui contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2) din lege, transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 11 alin. (1) lit. e) din lege, în funcție de tipul transportului, astfel:*

*a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea importatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate sau comenzile acestora, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție, copie de pe declarația vamală de import;”*

Fata de prevederile legale prezentate, s-a retinut ca pentru transporturile efectuate în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 aferente marfurilor importate, conform facturilor înscrise în anexa la Raportul de inspectie fiscala, societatea petenta nu a putut prezenta toate declaratiile vamale de import, contractele incheiate cu unitatea importatoare si documentele de transport international ci doar facturile fiscale, documente expres prevazute de lege pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata respectiv nu a putut face dovada ca, contravaloarea respectivelor transporturi a fost inclusa în baza de impozitare, situatie în care, în mod corect si legal organele de control, au stabilit în sarcina petentei debitul.

Referitor la motivatiile petentei privitoare la lipsa temeiului legal si a faptului ca textul de lege invocat de organul de control respectiv art.20 alin.1 din Legea nr.345/2002 nu poate constitui temei legal pentru sanctionarea petentei invederam ca în conformitate cu prevederile art. 35 alin. 1 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 unde este stipulat:“ (1) Operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) lit. a)-c), e)-g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată.”, iar cota standard a taxei pe valoare adaugata este prevazuta la art.20 alin .1 din Legea 345/2002 “ in Romania cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica operatiunilor impozabile, cu exceptia celor scutite de taxa pe valoarea adaugata.” articol invocat de organele de inspectie fiscala.

Sustinerile petentei " potrivit pct.3 lit.i din Legea 141/2001 organul vamal pe baza declaratiilor vamale stabileste drepturile de import care sunt: taxele vamale, TVA. accize (...) iar achitarea acestora intra in sarcina importatorului si ca nu exista nici o derogare in acest sens. Cita vreme legea vamala obliga importatorul la plata TVA pentru transportul aferent iar legea nu il obliga pe importator sa puna la dispozitia transportatorului copii de pe declaratiile vamale nu se justifica aplicarea de taxa pe valoare adaugata suplimentara si carausului, deoarece taxa pe valoare adaugata se achita o singura data " nu au putut fi luate in considerare in solutionarea favorabila a acestui capat de cerere in conditiile in care, SC "X" SRL este persoana juridica ce a pretins facilitatea referitoare la taxa pe valoarea adaugata, in legatura cu care avea obligatia prezentarii documentelor justificative reglementate de legea speciala care in acest caz este cea care reglementeaza taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza a fi respinsa.

**6. In legatura cu capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata aferenta transporturilor de marfuri în sistem lohn, s-au retinut urmatoarele:**

În fapt, în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 societatea petenta a efectuat operatiuni de transport international aferent marfurilor importate în regim temporar pe care le-a considerat scutite de taxa pe valoarea adaugata.

În drept, Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ART. 12

*Se scutesc de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele operatiuni, cu conditia ca acestea sa nu duca la utilizare si/sau consumare finala:*

*a) operatiunile de perfectionare activa prevazute la cap. VII, sectiunea a IV-a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei;*

*b) bunurile realizate in regim de perfectionare activa, potrivit prevederilor cap. VII, sectiunea a IV-a, art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997, de persoane impozabile cu sediul in Romania, contractate cu beneficiari din strainatate si care din dispozitia acestora sunt livrate in antrepozite vamale aflate pe teritoriul Romaniei;*

*c) introducerea in tara de bunuri plasate in regim vamal suspensiv cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import, potrivit prevederilor Codului vamal al Romaniei;*

*d) introducerea de bunuri in zonele libere direct din strainatate, in vederea simplei depozitari a acestora, fara intocmirea de formalitati vamale;*

*e) introducerea de marfuri in zonele libere direct din strainatate, precum si operatiunile comerciale de vanzarecumparare a acestora intre diversi operatori in perimetrul zonelor libere si care ulterior acestor operatiuni parasesc in aceeasi stare teritoriul zonelor libere cu destinatie externa, fara intocmirea de declaratii vamale;*

*f) prestarile de servicii legate direct de operatiunile prevazute la lit. a)-e).”*

Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, dispune in legatura cu regimul vamal suspensiv de perfectionare activa, urmatoarele:

“ART. 111

*(1) Regimul de perfectionare activa consta in supunerea, pe teritoriul Romaniei, la una sau mai multe operatiuni de transformare sau prelucrare a:*

*a) marfurilor straine destinate a fi reexportate in afara teritoriului vamal al Romaniei, sub forma de produse compensatoare, fara a face obiectul incasarii drepturilor de import sau al masurilor de politica comerciala;*

*b) marfurilor importate, introduse in circuitul economic, daca ele sunt exportate in afara teritoriului Romaniei sub forma de produse compensatoare.*

*(2) Regimul de perfectionare activa prevazut la alin. (1) lit. b) se efectueaza cu incasarea drepturilor de import si restituirea acestora la efectuarea exportului.*

ART. 112

*In regimul de perfectionare activa se pot face urmatoarele operatiuni:*

*a) prelucrarea marfurilor, inclusiv montajul, asamblarea si adaptarea lor la alte marfuri;*

*b) transformarea marfurilor;*

*c) repararea marfurilor, inclusiv remontarea in forma initiala;*

*d) utilizarea unor marfuri, care, desi nu se regasesc in produsele compensatoare, permit sau faciliteaza obtinerea acestor produse, chiar daca ele dispar total sau partial in timpul folosirii lor.”*

Din coroborarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent importului in sistem lohn nu poate fi considerat o prestare de serviciu legata direct de operatiunile prevazute la lit. a) - c) deoarece aceasta operatiune nu se regasesc in cuprinsul operatiunilor la care se refera regimul vamal suspensiv de perfectionare activa reglementat de cap. VII sectiunea a IV- a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei.

LEGEA nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata dispune:

“ART. 19

(1) Pentru bunurile importate baza de impozitare este constituita din valoarea in vama, determinata potrivit legii, la care se adauga taxele vamale, comisionul vamal, accizele si alte taxe datorate potrivit legii.

(2) Sunt cuprinse in baza de impozitare, in masura in care nu au fost cuprinse in baza de impozitare determinata potrivit alin. (1), cheltuieli accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare care intervin dupa intrarea bunului in tara pana la primul loc de destinatie a bunurilor.”

Invederam ca “valoarea in vama determinata potrivit legii” este definita in Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei la CAP. 6 - Regimurile vamale definitive, Sectiunea I - Importul, astfel:

“ART. 76

Valoarea in vama reprezinta acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevazute in Tariful vamal de import al Romaniei.

ART. 77

(1) Procedura de determinare a valorii in vama este cea prevazuta in Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife si comert (G.A.T.T.), incheiat la Geneva la 1 noiembrie 1979, la care Romania este parte.

(2) La valoarea in vama, in masura in care au fost efectuate, dar nu au fost cuprinse in pret, se includ:

- a) cheltuielile de transport al marfurilor importate pana la frontiera romana;
- b) cheltuielile de incarcare, de descarcare si de manipulare, conexe transportului, ale marfurilor din import aferente parcursului extern;
- c) costul asigurarii pe parcursul extern.”

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca articolele mai sus citate definesc valoarea in vama determinata potrivit legii si in considerarea faptului ca aceasta valoare in vama se regaseste in legea speciala - Codul vamal al Romaniei - la Sectiunea care explicita importul ca regim vamal definitiv, in conditiile in care operatiunile in sistem lohn sunt asimilate regimului vamal suspensiv de perfectionare activa, precum si ca transportul aferent importului in sistem lohn nu este reglementat explicit nicaieri in cuprinsul actelor normative mai sus citate, motivatiile societatii petente din contestatia formulata, intemeiate pe dispozitiile acestor acte normative, nu pot fi luate in considerare.

De asemenea, în Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“ART. 8

(1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

- a) operatiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata; nivelul cotei standard se stabileste prin prezenta lege;
- b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, pentru care furnizorii si/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 11 alin. (1) si la art. 12;”

HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale:

“2. Alineatele (3), (4) si (7) ale articolului 8 vor avea urmatorul cuprins:

“(3) Pentru transportul de persoane prevazut la art. 7 alin. (1) lit. b) din lege locul prestarii este considerat a fi in tara in care se afla locul de plecare al transportului. Cand locul plecarii transportului de persoane se afla in strainatate si locul sosirii este in Romania, locul prestarii este considerat a fi in strainatate, iar cand locul plecarii transportului de persoane este in Romania si locul sosirii este in strainatate, locul prestarii este considerat a

*fi in Romania. Pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila. Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata beneficiaza de dreptul de deducere potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege, pentru orice transport care are locul prestarii in strainatate.”*

In considerarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent bunurilor importate în regim vamal suspensiv, în cazul nostru în sistem lohn, locul prestarii este in Romania, taxa pe valoarea adăugată fiind datorata de prestator deoarece aceasta operatiune este taxabila avand in vedere ca ea nu se încadreaza la art. 12 din Legea nr. 345/2002, asa cum rezulta din prezentarea actelor normative. Asadar organele de control, in mod corect si legal, au procedat la stabilirea in sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată aferenta operatiunilor de transport international a marfurilor importate in regim vamal suspensiv, tinand seama ca in conformitate cu dispozitiile art. 91 din Legea nr. 141/1997:

*“Regimurile vamale suspensive sunt operatiuni cu titlu temporar, care au drept efect suspendarea platii taxelor vamale.”,*

deci regimurile vamale suspensive nu suspenda plata in totalitate a drepturilor vamale de import care asa cum sunt definite la art. 3 din Legea nr. 141/1997 includ si taxa pe valoarea adăugată, acest impozit indirect fiind asadar datorat de prestatorul serviciului de transport; in virtutea principiului de drept *“exceptio est strictissimae interpretationis”*, exceptia instituita de legiuitor in HG nr. 348/2003, mai sus citat, in sensul ca *“pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila”*, avand în vedere ca din actele normative citate în cuprinsul prezentei decizii rezulta ca operatiunea de transport aferent marfurilor importate în regim vamal suspensiv este o operatiune taxabila cuprinsa în sfera taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozitiile art. 8 din Legea nr. 345/2002 *“Operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie.”*.

În legatura cu afirmatiile petentei din contestatia formulata referitoare la acest capat de cerere, acestea nu au suport legal în situatia în care organele fiscale au facut aplicatiunea dispozitiilor pct. 3 al Ordinului nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004 în care se arata ca:

*"3. Art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata*

*"In perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003 transportul bunurilor ce urmau a fi plasate în regim de perfectionare activa nu era scutit de taxa pe valoarea adaugata.", care a fost data în aplicarea prevederilor art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, pe care le expliciteaza; astfel prin Ordinul nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 a fost explicat sensul unui act normativ anterior - Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata - ordinul producând efecte de la data de 01.06.2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002, act normativ cu care face corp comun).*

În concluzie, Ordinul nr. 1.365/2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 879 din 27 septembrie 2004, intră în sfera interpretării autentice, astfel se permite organelor care au elaborat norma juridică să o interpreteze prin acte normative cu o forță obligatorie egală cu cea a actului interpretat. Datorită scopului interpretării, trebuie subliniat faptul că actul normativ prin care se interpretează un alt act are un caracter retroactiv.

Fata de cele prezentate mai sus, contestația formulată de petenta urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă unor operațiuni de transport internațional de marfuri importate în regim temporar (lohn).

Referitor la majorările de întârziere și penalitățile aferente debitelor suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina societății petente prin Decizia de impunere, contestate de societatea petentă, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natură taxei pe valoarea adăugată, stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Fiscal Arad, contestat de societatea petentă, contestația petentei va fi respinsă, rezultă că și pentru debitele reprezentând majorări de întârziere, majorări de întârziere din evidența societății și penalități aferente, reprezentând măsuri accesorii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în conformitate cu prevederile art. 17 lit.B alin.1 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează, pct.9.2, pct. 9.7, pct 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.8 alin.1), art. 11, alin.(1) lit. a) și lit.e), art.12, art.19 alin.1 și alin.2, art.20 alin.1 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 27, alin. 7, lit.a, art. 30, alin. 1 lit. a), art. 35 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normele de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.2 din HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale, art. 91, art.76, art.77, art.111, art.112 din Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al României, pct. 3 al Ordinului nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 879 din 27 septembrie 2004, art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, Legea nr.348/2005 privind denominarea monedei naționale, art.82, art.83, art.84, art.174, art. 175, art. 182 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, se

**DECIDE**



1. Respingerea contestatiei formulata **S.C. "X" S.R.L** împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organele din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, ca inadmisibila.

2. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, pentru suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimetara stabilita de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad cu majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, ca neîntemeiata.