

**DECIZIA nr. 758 din 21.11.2013**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la Serviciul solutionare contestatii sub nr. x/20.06.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFPMB, prin adresa nr. x/20.06.2013, cu privire la contestatia formulată de **SC X SRL**, prin imputernicit MSA, cu sediul în Bucuresti, str. A nr. , bl. A, sc. , et. , ap. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.x/06.06.2013, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/30.07.2013, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FB x/29.04.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. FB x/29.04.2013, comunicata sub semnatura la data de 07.05.2013, prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar plata si respinsa la rambursare in suma de t1 lei, TVA aprobata la rambursare in suma de t2 lei si accesorii aferente TVA in suma de t3 lei.

Prin contestatia formulata, **SC X SRL** contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA in suma de y2 lei .

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

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata, **SC X SRL** considera nelegala decizia de impunere, pentru TVA colectata in suma de y1 lei si pentru majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA in suma de y2 lei, in mod eronat considerandu-se livrarile de bunuri si prestarile de servicii scutite cu drept de deducere si livrarile intracomunitare de bunuri conform art.143 alin.2 lit.a) si d) din Codul fiscal, drept livrari de bunuri pe teritoriul romanesc.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

I. Organul fiscal nu a avut in vedere documentele depuse si explicatiile contestatoarei.

Ca raspuns la nota de solicitare informatii din data de 26.02.2013 a inaintat copii dupa documente de transport international auto (CMR) aferente unei facturi de livrare de marfuri in afara UE si a unei facturi de livrare intracomunitara de bunuri, precizand ca a solicitat partenerilor comerciali copii pentru restul documentelor.

Pentru a justifica tratamentul fiscal aplicat a prezentat si un fisier in format Excel cu toate livrarile de bunuri fara TVA efectuate in perioada verificata si documente din care rezulta traseul fizic al marfurilor si a explicat faptul ca unele marfuri au fost plasate in regim suspensiv, dovedit cu adresele de solicitare a depozitarii sub supraveghere vamala si cu declaratii de tranzit (MRN) si altele au fost plasate in regim de tranzit dovedit cu CMR.

Urmare solicitarii inspectiei fiscale, prin adresa nr.x/15.04.2013 DTICSV a transmis situatia declaratiilor vamale de tranzit si confirmate de biroul vamal de destinatie, fara a se stabili TVA suplimentara pentru bunuri in regim vamal suspensiv sau nerespectarea regimului.

Argumentatia organului de inspectie fiscala este sinuoasa, fara coerenta, nu clarifica natura tranzactiei si tratamentul fiscal aplicabil si nu sunt in acord cu legislatia in vigoare pe

perioada verificarii solicitand documente de justificare a scutirii de TVA cu drept de deducere declarate la randurile 3 si 11/14 din deconturi, apoi nefiind vorba de livrari la export si livrari intracomunitare de bunuri a solicitat informatii privind regimul vamal suspensiv sub care au fost plasate marfurile la intrarea in Romania.

Pentru veridicitate ataseaza situatia livrarilor UE si non UE de unde rezulta ca pentru niciuna din livrarile pentru care s-a calculat TVA nu a prezentat MRN la control.

In perioada verificata justificarea scutirii de TVA cu drept de deducere se realizeaza conform OMFP 2222/2006, care mentioneaza doar factura ca document justificativ al scutirii de TVA nu si factura externa.

Desi prin punctul de vedere formulat la proiectul raportului de inspectie fiscala a explicat ca tranzactiile efectuate reprezinta operatiuni care au locul taxarii in afara Romaniei, organele de inspectie fiscala si-au intemeiat decizia pe faptul ca sumele inregistrate in evidenta contabila si in jurnalele de TVA nu corespund cu sumele declarate in deconturi si pe faptul ca au existat sume declarate initial in deconturi ca livrari intracomunitare de bunuri, ulterior stornate, fapt pentru care nu se poate stabili ce reprezinta operatiunile efectuate, dar nu au stabilit TVA din diferente intre TVA inscrisa in evidenta contabila, jurnalele de TVA si deconturi, desi conform art.94 alin.1 din Codul de procedura fiscala ar fi trebuit sa stabileasca diferente in plus si in minus, in cazul stabilirii unui tratament fiscal diferit de cel aplicat de societate.

II. In mod gresit organul de inspectie fiscala a calculat TVA suplimentara pentru operatiunile declarate eronat in deconturi ca livrari de bunuri scutite cu drept de deducere, prevazute la art.143 alin.1, art.144 si art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal, care reprezinta in fapt operatiuni cu locul taxarii in afara Romaniei, conform art.132 alin. lit.c din Codul fiscal.

1. Pentru bunuri achizitionate de la DW Ucraina si vandute catre N o.o.d. Serbia-anexa 4 la contestatie, pentru care TVA stabilita suplimentar este in suma de y11 ron.

Conform contractului cadru nr. x/12.05.2008 de vanzare-cumparare de produse, valabil pana la 31.12.2009 (anexa 5 la contestatie) marfurile achizitionate de la D W din Ucraina (furnizorul) sunt expediate direct la N din Serbia (beneficiarul), conditia de livrare este DDU, conform specificatiei agreeate de parti, locul de plecare si locul de sosire fiind in afara Romaniei.

Furnizorul intocmeste DVE inscriind la rubrica 8 numele beneficiarului, iar in anexa la declaratie pentru rubrica 8 este inscris numele SC X Oils.

Transportul bunurilor din Ucraina este asigurat de furnizor conform CMR puse la dispozitia controlului si a celor obtinute suplimentar de la partenerul din Ucraina fiind inscris pe facturile emise de DW Ucraina catre X si pe facturile emise de X catre N (anexa 6 la contestatie).

Fiind o livrare fara transport, in sensul pct.10 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a art.132 din Codul fiscal, locul taxarii livrarii de bunuri este locul unde bunurile sunt puse la dispozitia cumparatorului, respectiv in Serbia si nu in Romania.

Desi nu este obligata prin lege sa probeze cu documente justificative faptul ca operatiunea nu este taxabila in Romania, contestatara a prezentat in timpul inspectiei fiscale un set complet de documente pentru factura de livrare nr. x/30.01.2009 - poz.5 din Situatiile livrarilor UE si non-UE (factura de achizitie de la D W Ucraina, CMR nr.x, factura de livrare catre N Serbia, DVE in limba rusa, tradusa) si considera lipsita de temei sustinerea conform careia acestea sunt nerelevante si insuficiente.

Societatea mentioneaza ca nu este obligata sa probeze cu documentele de tranzit vamal (MRN) ca locul taxarii nu este in Romania, fiind posibil ca unele transporturi sa nu fi tranzitat Romania, iar in solicitata ANV privind confirmarea realitatii declaratiilor vamale de tranzit, organele de inspectie fiscala nu au solicitat lista completa a MRN pe numele X si nici daca marfurile au tranzitat Romania.

Conform art.213 alin.4 din Codul de procedura fiscala, in sustinerea cauzei aduce probe noi, constand intr-un set complet de documente pentru toate cele 28 livrari catre N Serbia (factura de achizitie, factura de livrare catre N, conditii de livrare, copie CMR si DVE) pentru care s-a stabilit TVA suplimentara (anexele 5-6 la contestatie).

2. Pentru bunuri achizitionate de la DW Ucraina si expediate direct catre V BT Ungaria, fara depozitare pe teritoriul Romaniei, pentru care TVA stabilita suplimentar este in suma de y12 ron, contestatara reia aceleasi explicatii ca si in cazul bunurilor achizitionate de la D W Ucraina si vandute catre N Serbia, mentionand ca documentele privind livrarea bunurilor catre firma din Ungaria, sunt prezentate in anexele 6-7 la contestatie.

Avand in vedere ca livrarea de bunuri in conditia DDU, fara transport catre V BT Ungaria are locul taxarii in afara Romaniei conform art.132 alin.1 lit.c din Codul fiscal, societatea a declarat eronat livrari scutite cu drept de deducere, la randul 11/14 in decontul de TVA, acestea trebuind declarate la randul 3, conform instructiunilor de completare a decontului de TVA.

Conform art.213 alin.4 din Codul de procedura fiscala, in sustinerea cauzei aduce probe noi, constand intr-un set complet de documente pentru cele 3 livrari catre V BT Ungaria pentru care s-a stabilit TVA suplimentara (anexele 5-6 la contestatie).

3. Pentru bunuri achizitionate de la A T Malaezia si vandute catre N i o.o.d. Serbia, introduse direct in zona libera Agigea (pozitiile 8 si 39 din Situatiile livrarilor UE si non-UE), pentru care TVA stabilita suplimentar este in suma de y13 ron, contestatara invoca prevederile art.144 alin.1 lit.a din Codul fiscal si Ordinului nr.7394/2007, potrivit carora introducerea marfurilor necomunitare in zonele libere/antrepozite libere, neplasate sub un regim economic urmata de scoaterea marfurilor din teritoriul vamal al comunitatii nu presupune intocmirea de formalitati vamale, justificarea scutirii nefiind necesara, deoarece bunurile achizitionate de la A T Malaezia nu au fost importate definitiv in Romania, pentru a fi ulterior exportate catre N si OMFP nr.2218/2006 pentru aprobarea Normelor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru traficul international de bunuri.

Societatea a pus la dispozitie declaratiile vamale de tranzit (MRN) acceptate ca valide de inspectia fiscala, iar pentru un numar de 2 tranzactii a pierdut MRN, motiv pentru care nu au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale.

4. Pentru bunuri achizitionate de la A T Malaezia si livrate catre V BT Ungaria, introduse direct in zona libera Agigea (pozitiile 1 si 2 din Situatiile livrarilor UE si non-UE), pentru care TVA stabilita suplimentar este in suma de y14 ron, societatea aduce aceleasi argumente cu cele de la punctul anterior, cu aceeasi mentiune privind pierderea unui numar de doua MRN.

Conform art.213 alin.4 din Codul de procedura fiscala, in sustinerea cauzei aduce probe noi, constand intr-un set complet de documente pentru cele 3 livrari catre V BT Ungaria pentru care s-a stabilit TVA suplimentara (anexele 5-6 la contestatie).

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FB x/29.04.2013 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. FB x/29.04.2013, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFPMB a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- |   |      |
|---|------|
| - TVA solicitata la rambursare                | lei; |
| - TVA stabilita suplimentar plata             | lei; |
| - TVA respinsa la rambursare                  | lei; |
| - TVA aprobata la rambursare                  | lei; |
| - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA | lei. |

SC X SRL contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de y2 lei .

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**SC X SRL** este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2008 si are CUI RO .

Obiectul de activitate principal conform certificatului unic de inregistrare il constituie “Comert cu ridicata nespecializat” - cod CAEN 4690.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. FB x/29.04.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFPMB a efectuat verificarea SC X SRL, pentru perioada 01.04.2008 - 31.03.2012, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare de TVA nr. x/12.04.2012, in suma de y lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. FB x/29.04.2013, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FB x/29.04.2013 s-a stabilit in sarcina SC X SRL, TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei, TVA aprobata la rambursare in suma de y lei si accesorii in suma de y lei, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de y2 lei.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de y1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA stabilita de inspectia fiscala aferenta operatiunilor de livrare a bunurilor catre societati din afara UE si din UE, in conditiile in care, organele de inspectie fiscala nu au clarificat tratamentul fiscal al tranzactiilor efectuate, iar in sustinerea contestatiei societatea a depus documente noi fara ca organele de inspectie fiscala sa se pronunte asupra acestora, considerand ca nu a fost demonstrata scutirea de TVA pentru exporturile si livrarile intracomunitare de bunuri*

**In fapt**, in perioada mai 2008 - martie 2012, SC X SRL a efectuat importuri de bunuri (ulei de palmier, ulei de cocos, grasimi vegetale hidrogenate) de la societatile D W din Ucraina, in baza contractului nr. x/12.05.2008 si A T din Malaezia, in baza contractului nr. x/17.04.2008, iar in perioada decembrie 2008 - iulie 2011, societatea a efectuat livrari de bunuri in afara Comunitatii Europene, respectiv catre N o.o.d. Serbia si C d.o.o. Macedonia si in cadrul Uniunii Europene, respectiv catre V BT Ungaria.

Aceste livrari au fost declarate de societate in deconturile de TVA - cod 300, la randul 11/14 - “livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere.”

Urmare analizei documentelor prezentate, explicatiilor societatii si informatiilor furnizate de Directia de Tehnologie a Informatiei, Comunicatii si Statistica Vamala din cadrul ANV, solicitate de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFPMB, in ceea ce priveste un numar de 34 facturi de livrare in afara Comunitatii si in cadrul UE, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista neconcordanțe între sumele inregistrate in evidenta contabila, jurnalele de vanzari si sumele declarate in deconturile de TVA (cod 300) si in declaratiile recapitulative privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare (cod 390) si au stabilit ca societatea nu a facut dovada, in conformitate cu art.143 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.2 din Instructiunile aprobate prin OMFP nr.2222/2006 si art.1 alin.2 din OMFP nr. 3419/2009, pentru justificarea scutirii de TVA cu drept de deducere aferenta exportului de bunuri, conform celor declarate de societate.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. FB x/29.04.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFPMB au considerat

aceste operatiuni ca livrari de bunuri pe teritoriul Romaniei in perioada decembrie 2008 - decembrie 2010 si au procedat la colectarea TVA in suma de y1 lei, astfel:

- y11 lei pentru 26 de livrari de bunuri importate de la D W Ucraina si y12 lei pentru 2 livrari de la A T Malaezia exportate catre N o.o.d. Serbia;

- y13 lei pentru 3 livrari de bunuri importate de la D W Ucraina si y14 lei pentru 3 livrari de bunuri importate de la A T Malaezia livrate catre V BT Ungaria.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine in esenta faptul ca in mod eronat a declarat in deconturile de TVA livrari de bunuri scutite cu drept de deducere, prevazute la art.143 alin.1, art.144 si art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal, intrucat acestea reprezinta in fapt operatiuni cu locul taxarii in afara Romaniei, conform art.132 alin.1 lit.a si lit.c din Codul fiscal si pentru care nu exista obligatia prin lege sa probeze cu documente justificative faptul ca operatiunea nu este taxabila in Romania si considera ca in mod gresit organul de inspectie fiscala a calculat TVA suplimentara pentru aceste operatiuni.

In sustinerea cauzei, societatea a depus un set de documente aferente achizitiilor de bunuri de la furnizorii externi D W Ucraina si A T Malaezia si livrarilor de bunuri catre beneficiari din afara UE - N Serbia si din UE - V BT Ungaria, respectiv contracte incheiate cu furnizorii insotite de acte aditionale, facturi de achizitie, facturi de livrare, CMR-uri si DVE-uri.

Prin referatul cauzei se propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei, mentionandu-se faptul ca, obligatia de clarificare a tratamentului fiscal aplicabil tranzactiilor efectuate revine contribuabilului si nu organelor de inspectie fiscala, care in lipsa informatiilor si a documentelor necesare a stabilit natura operatiunilor ca fiind livrari de bunuri pe teritoriul romanesc, pentru care se aplica cota de TVA, conform art.140 alin.1 din Codul fiscal.

Cu privire la documentele depuse, organele de inspectie fiscala precizeaza: "Constatarile si documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale, precum si documentele prezentate suplimentar anexe la contestatie, nu sunt suficiente pentru a modifica punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala."

**In drept**, potrivit art.126, art. 128 si art. 132 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

**Art.126** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); (...).

**Art. 128** - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(2) Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achizitionat si livrat bunurile respective ea însasi, în conditiile stabilite prin norme. (...).

(9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora."

“**Art. 132.** - (1) Se considera a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se gasesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert. Daca locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situeaza în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de catre importator si locul oricarei livrari ulterioare se considera în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se considera a fi transportate sau expediate din statul membru de import; (...).”

Normele metodologice:

“10. (1) În sensul art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert care actioneaza în numele si în contul unuia dintre acestia, daca ori furnizorul ori cumparatorul este persoana însărcinata sa realizeze transportul. Terta persoana care realizeaza transportul în numele si în contul furnizorului sau al cumparatorului este transportatorul sau orice alta persoana care intervine în numele si în contul furnizorului ori al cumparatorului în realizarea serviciului de transport.”

Codul fiscal:

“**Art. 132<sup>1</sup>.** - (1) Locul achizitiei intracomunitare de bunuri se considera a fi locul unde se gasesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Normele metodologice:

12. (1) Conform art. 132<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achizitii intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform art. 132 alin. (2) din Codul fiscal, cumparatorul furnizeaza un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplica rețeaua de siguranță, respectiv achizitia intracomunitara se considera ca are loc si în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA si în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Referitor la aplicarea scutirilor aferente livrarilor de bunuri în afara Comunitatii si livrarilor intracomunitare de bunuri, potrivit art.143 si art.144 din Codul fiscal:

“**Art. 143.** - (1) Sunt scutite de taxa:

a) livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana în contul sau; (...);

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, (...).

(3) *Prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si (2) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa.*

“**Art. 144.** - (1) Sunt scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarea de bunuri care urmeaza:

1. sa fie plasate în regim vamal de admitere temporara, cu exonerare totala de la plata drepturilor de import;

2. sa fie prezentate autoritatilor vamale în vederea vamuirii si, dupa caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;

3. sa fie introduse într-o zona libera sau într-un antrepozit liber;

4. sa fie plasate în regim de antrepozit vamal;

5. sa fie plasate în regim de perfectionare activa, cu suspendare de la plata drepturilor de import;

6. sa fie plasate în regim de tranzit vamal extern; (...)
8. sa fie plasate în regim de antrepozit de TVA, definit dupa cum urmeaza:
- pentru produse accizabile, orice locatie situata în România, care este definita ca antrepozit fiscal, în sensul art. 4 lit. (b) din Directiva 92/12/CEE, cu modificarile si completarile ulterioare;
  - pentru bunuri, altele decât produsele accizabile, o locatie situata în România si definita prin norme;
  - b) livrarea de bunuri efectuata în locatiile prevazute la lit. a), precum si livrarea de bunuri care se afla în unul dintre regimurile sau situatiile precizate la lit. a);
  - c) prestarile de servicii aferente livrarilor prevazute la lit. a) sau efectuate în locatiile prevazute la lit. a), pentru bunurile aflate în regimurile sau situatiile prevazute la lit. a);
  - d) livrarile de bunuri care înca se afla în regim vamal de tranzit intern, precum si prestarile de servicii aferente acestor livrari, altele decât cele prevazute la art. 144<sup>1</sup>;
  - e) importul de bunuri care urmeaza sa fie plasate în regim de antrepozit de TVA.

(2) *Prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie respectate pentru aplicarea scutirii de taxa.*

Totodata, art. 2 alin. (1) din Instructiunile 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<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, prevad urmatoarele:

**“Art. 2. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, în conformitate cu prevederile art. 143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, livrarile de bunuri expediate sau transportate în afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana în contul sau. Prin persoana care expediaza sau transporta bunuri în afara Comunitatii în contul furnizorului se înțelege orice persoana care face transportul. Scutirea se aplica numai în situatia în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, transportul bunurilor în afara Comunitatii este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator sau la o casa de expeditie. (2) Scutirea de taxa prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, se justifica de exportator cu urmatoarele documente:**

- a) *factura* care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau daca transportul bunurilor nu presupune o tranzactie, documentele solicitate de autoritatea vamala pentru întocmirea declaratiei vamale de export;
- b) *declaratia vamala de export*, care sa cuprinda numele exportatorului bunurilor si care sa fie certificata de biroul vamal de iesire din spatiul Comunitar, si/sau, dupa caz, sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala;
- c) *documentul de transport care atesta ca bunurile parasesc Comunitatea* si, dupa caz, orice alt document care atesta realizarea efectiva a exportului, cum ar fi: comanda de cumparare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Potrivit dispozitiilor legale mai sus invocate, pentru a fi impozabile in Romania operatiunile trebuie sa indeplineasca cumulativ cele patru conditii prevazute la art.126 alin.1 din Codul fiscal, respectiv reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, livrarea sau prestarea se efectuează în România, de o persoană impozabilă, iar livrările de bunuri si prestările de servicii să rezulte dintr-o activitate economică, fiind prevazut in mod expres faptul ca, daca una dintre conditiile prevazute la lit. a)-d) nu este îndeplinita, operatiunea nu este impozabila în România.

De asemenea, conform normelor legale, in cazul exportului de bunuri locul de livrare este locul unde se gasesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul pentru bunurile transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert, iar daca locul livrării este în afara

teritoriului comunitar se considera ca acesta este în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se considera a fi transportate sau expediate din statul membru de import.

În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri locul achiziției este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor

Totodată, *scutirea de TVA se aplică în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumparator, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului*, iar justificarea scutirii de TVA de către exportator se face cu următoarele documente: *factura* care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export; *declarația vamală de export*, care să cuprindă numele exportatorului bunurilor și care să fie certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul Comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; *documentul de transport care atestă că bunurile parasesc Comunitatea* și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă unui număr de 28 livrări de bunuri achiziționate din afara Uniunii Europene (Ucraina, Malaezia) efectuate către N o.o.d. Serbia, în suma de y11, y12 lei și unui număr de 6 livrări de bunuri achiziționate din afara Uniunii Europene (Ucraina, Malaezia) efectuate către V BT Ungaria, în suma de y13, y14 lei, pentru perioada decembrie 2008 - aprilie 2010, pe motiv că societatea nu a justificat scutirea de TVA conform celor declarate prin declarațiile 300 și 390 depuse.

Din analiza documentației existente la dosarul cauzei, din constatările organelor de inspecție fiscală, raportat la susținerile societății contestată, se rețin următoarele:

1. La data de 12.05.2008 între Ltd. "D W CIS", Ucraina, în calitate de vânzător și X SRL, în calitate de cumparator, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. x.

Potrivit pct. 1. - Obiectul contractului, vânzătorul se angajează să efectueze livrarea, iar cumparatorul se angajează să accepte și să plătească produsele;

Potrivit pct. 2.2. - Locul încărcării marfii este Complexul de transbordare și de procesare a uleiurilor tropicale, localitatea Y regiunea O , Ucraina.

Potrivit pct. 5 - Condiții și perioada de livrare

5.1. Condițiile de livrare din prezentul Contract sunt stabilite de părți în conformitate cu Regulile internaționale "Incoterms 2000" și sunt specificate în actele adiționale la Contract.

5.2. Marfa livrată trebuie să fie însoțită de următoarele documente în original sau în copie conforma cu originalul:

1) Factura vânzătorului;

2) Scrisoarea de transport pe cale ferată/cale rutieră - CMR; (...).

8) Declarație vamală de export,

pe care vânzătorul se obligă să le furnizeze cumparatorului în termen de o zi lucrătoare de la livrarea marfii la adresa cumparatorului.

La data de 17.04.2008 între A T Limited, Malaezia, în calitate de vânzător și X SRL, în calitate de cumparator a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.2.

Potrivit pct. 2 - Obiectul contractului "Vânzătorul se obligă să vândă, iar cumparatorul se obligă să cumpere marfurile prevăzute în comandă fermă înaintată către vânzător, care va cuprinde: descrierea, individualizarea, calitatea și ambalarea acestora, prețul, cantitatea, termenul de livrare, și condițiile de livrare.

2. În baza contractelor încheiate, în perioada decembrie 2008 - iulie 2011, SC X SRL a efectuat livrări de bunuri importate de la societățile D W Ucraina și A T Malaezia, în afara



Comunitatii Europene, respectiv catre N o.o.d. Serbia si C d.o.o. Macedonia si in cadrul Uniunii Europene, respectiv catre V BT Ungaria, declarate de societate in deconturile de TVA, ca “livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere. “

3. Din situatia livrarilor non-UE intocmita pentru perioada 01.04.2008-31.03.2012 rezulta ca pentru un numar de 28 de livrari efectuate catre N o.o.d. Serbia, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de y12, y13 lei considerand locul operatiunilor in Romania, intrucat pentru bunurile importate de la D W Ucraina societatea nu a prezentat documente de tranzit (vama Albita) mentionand ca “marfa nu a fost depozitata pe terit. Romaniei”, iar pentru bunurile importate de la A T Malaezia nu a prezentat documente privind regimul vamal suspensiv, respectiv MRN (Agigea) pentru a justifica scutirea de TVA cu drept de deducere aferenta exportului de bunuri conform celor declarate de societate.

Pentru facturile nr. x/08.12.2008 si nr. x1/08.12.2008 (pozitiile 1 si 2) din situatia livrarilor non-UE si pentru factura nr. x/20.11.2008 (pozitia 1) din situatia livrarilor intracomunitare se mentioneaza ca nu exista documente privind achizitia, transportul si tranzitul marfurilor.

Din situatia livrarilor intracomunitare intocmita pentru perioada 01.04.2008-31.03.2012 rezulta ca pentru un numar de 5 de livrari efectuate catre V BT Ungaria organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de y13, y14 lei considerand locul operatiunilor in Romania, intrucat pentru bunurile importate de la D W Ucraina societatea nu a prezentat documente de tranzit (vama Albita) mentionand ca “marfa nu a fost depozitata pe terit. Romaniei”, iar pentru un import de la A T Malaezia nu a prezentat documente privind regimul vamal suspensiv, respectiv MRN (Agigea) pentru a justifica scutirea de TVA cu drept de deducere aferenta exportului de bunuri conform celor declarate de societate.

Pentru factura nr. x/20.11.2008 (pozitia 1) din lista se mentioneaza ca nu exista documente justificative pentru achizitia si tranzitul marfurilor.

4. Referitor la justificarea colectarii TVA aferenta bunuri livrate cuprinse in situatia livrarilor UE si non-UE, in raportul de inspectie fiscala s-au facut urmatoarele constatari:

<<In urma analizei documentelor prezentate s-au constatat urmatoarele:

\* societatea a prezentat *pentru o parte* din livrari efectuate in afara Uniunii Europene (Serbia si Macedonia), declaratii vamale de transit (MRN) in copie fara sampila de vama, cu cod de bare, unde la expeditor apare mentiunea SC X SRL - CUI RO , fara a identifica livrarile pentru care s-au facut aceste constatari;

\* societatea a prezentat *in unele cazuri* (pozitia nr.1, 2 si 46) doar factura fiscala de vanzare a marfurilor catre un client din afara Comunitatii, (...).

\* societatea a prezentat *in unele cazuri* (pozitia nr.42, 43, 44, 45, 47, 48, 49, 50) factura de achizitie a marfurilor din afara spatiului comunitar si factura fiscala de vanzare a marfurilor catre un client din afara Comunitatii, cu mentiunea “lipsa CMR, lipsa documente transit/Vama Albita”.

\* societatea a prezentat *in unele cazuri* (pozitia nr.5, 6, 7, 17, 18, 19, 20, 23 etc.) factura de achizitie a marfurilor din afara spatiului comunitar si factura fiscala de vanzare a marfurilor catre un client din afara Comunitatii, CMR, cu mentiunea “lipsa documente transit/Vama Albita”.

\* Pentru livrarile intracomunitare de bunuri, contribuabilul a prezentat un singur document de transit (MRN in copie), pentru celelalte a facut mentiunea “lipsa MRN (Albita/Agigea).” Aceste bunuri au fost achizitionate din afara Comunitatii (Ucraina si Malaezia), iar pentru documente doveditoare pentru regimul de plasare a marfurilor pe teritoriul Romaniei s-a mentionat “marfa nu a fost depozitata pe teritoriul Romaniei si lipsa adrese depozitare.”>>

5. In punctul de vedere exprimat prin adresa nr. x/23.04.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/23.04.2013, SC X SRL face urmatoarele precizari:

- potrivit intelegerii contractuale, marfurile achizitionate din afara Comunitatii si vandute catre beneficiari din afara Comunitatii pot sa nu tranziteze Romania, fiind expediate direct de la furnizorul societatii D W Ucraina, care asigura transportul, catre beneficiarul N Serbia, conform documentelor de transport (CMR) puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala in timpul controlului, care contin informatiile prevazute de lege;

- furnizorul intocmeste declaratie vamala de export, care la rubrica 8 "Destinatarul" are inscris numele beneficiarului, iar in anexa la declaratie este inscris pentru rubrica 8 numele SC X SRL;

- din punct de vedere al TVA, operatiunile realizate reprezinta livrari de bunuri care au locul taxarii in afara Romaniei, conform art.132 alin.1 lit.a din Codul fiscal, declarate eronat de societate ca livrari de bunuri scutite cu drept de deducere;

6. Prin contestatia formulata, societatea considera eronata calcularea de catre organul de inspectie fiscala a TVA suplimentara pentru livrarile de bunuri catre N Serbia si catre V BT Ungaria declarate eronat in deconturile de TVA livrari de bunuri scutite cu drept de deducere, in conditiile in care desi nu era obligata prin lege sa probeze cu documente justificative tranzitul vamal (MRN) si faptul ca operatiunea nu este taxabila in Romania a prezentat in timpul inspectiei fiscale un set complet de documente pentru cele 28 livrari catre N Serbia si pentru cele 3 livrari catre V BT Ungaria (factura de achizitie, factura de livrare catre N , conditii de livrare, copie CMR-ri si DVE-ri), prezentate in anexele 5-6 la contestatie, mentionand ca este posibil ca unele transporturi sa nu fi tranzitat Romania.

7. In sustinerea contestatiei, SC X SRL a depus un set de documente aferente achizitiilor de bunuri de la furnizorii externi D W Ucraina si A T Malaezia si livrarilor de bunuri catre beneficiari din afara UE - N Serbia si catre beneficiari din cadrul UE - V BT Ungaria, respectiv contracte incheiate cu furnizorii insotite de acte aditionale, facturi de achizitie, facturi de livrare, CMR-uri si DVE-uri.

De exemplu:

1. Livrari in afara Comunitatii:

\* pentru factura nr. x/22.12.2008, emisa de X catre N Serbia pentru care s-a stabilit TVA in suma de p lei:

- Invoice nr. x/19.12.2008, vanzator D Ucraina, cumparator X emisa catre N Serbia, in conditia "DDU Belgrad". In actul aditional anexat la contract incheiat intre D W Ucraina si X se mentioneaza, la pct.5 "Livrarea produselor este realizata in urmatoarele conditii: DDU Belgrad; punctul de destinatie: Belgrad; destinatar: N Beograd doo., Serbia

- DVE din data de 20.12.2008 intocmit de D W Ucraina catre N Serbia, conditia de livrare DDU, avand anexata declaratia in care este inscris numele X.

\* pentru factura nr.x/22.12.2008, emisa de X catre N Serbia pentru care s-a stabilit TVA in suma de p lei:

- Invoice nr. x/19.12.2008, vanzator D Ucraina, cumparator X emisa catre N Serbia, in conditia "DDU Belgrad". In actul aditional anexat la contract incheiat intre D W Ucraina si X se mentioneaza, la pct.5 "Livrarea produselor este realizata in urmatoarele conditii: DDU Belgrad; punctul de destinatie: Belgrad; destinatar: N Beograd doo., Serbia

- CMR nr. x/20.12.2008

- DVE din data de 20.12.2008 intocmit de D W Ucraina catre N Serbia, conditia de livrare DDU, avand anexata declaratia in care este inscris numele X .

2. Livrari in cadrul Uniunii Europene:

\* pentru factura nr. x/20.08.2009, emisa de X catre V BT Ungaria pentru care s-a stabilit TVA in suma de p lei:

- Invoice nr. x/31.08.2009, vanzator D Ucraina, cumparator X emisa catre V BT Ungaria, in conditia "DDU Budapest".
- CMR din data de 01.09.2009;
- DVE din data de 31.08.2009 intocmit de D W Ucraina catre V BT Ungaria conditia de livrare DDU, avand anexata declaratia in care este in scris numele X .

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."***

Prin urmare se retine ca, societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate in timpul inspectiei fiscale, urmand ca organele de inspectie fiscala sa se pronunte asupra documentatiei prezentate.

In speta devin incidente si prevederile art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

***"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."***

***"Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."***

***"Art.65 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."***

***"Art.94 - (1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora."***

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)"**.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) *verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;*

(...);

e) ***stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale."***

***"Art.105 - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."***

Norme metodologice:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Prin urmare, inspectia fiscală are obligația verificării realității declarațiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor înscrise în evidența primară și care au stat la baza întocmirii declarațiilor fiscale, a examinării tuturor documentelor justificative și a evidențelor financiar-contabile și fiscale și a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, iar contribuabilii de a-și dovedi actele și faptele care au stat la baza acestor declarații.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea corectă a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspectie fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În cazul unei inspectii fiscale, organele de inspectie fiscală trebuie să aibă în vedere toate aceste criterii și să procedeze la analiza detaliată a acestora, **cu evidențierea corespunzătoare a elementelor de fapt edificatoare** ce conduc în final la stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor derulate, în conformitate cu dispozițiile fiscale aplicabile în materie.

Se reține faptul că, organele de inspectie fiscală nu au clarificat complet și clar situația de fapt a societății, ci s-au rezumat la colectarea TVA aferentă bunurilor achiziționate din afara UE și livrate către societăți din UE și din afara UE, motivată de faptul că acestea au fost declarate ca operațiuni scutite cu drept de deducere, fără a proceda **la stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale**, în conformitate cu art.94 alin.2 lit.e din Codul de procedură fiscală și fără a face o analiză a documentelor prezentate în susținerea contestației, pentru a stabili corect tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil în speta, aspect menționat și de contestare, reluând constatările din raportul de inspectie fiscală și limitându-se la afirmatia că acestea nu sunt suficiente pentru a modifica punctul de vedere al organelor de inspectie fiscală, iar obligația de clarificare a tratamentului fiscal aplicabil tranzacțiilor efectuate revine societății și nu organelor de inspectie fiscală.

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, faptul că organele de inspectie fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor și au invocat articole din legea fiscală care nu sunt motivate în fapt ori nu-și găsesc aplicatiunea în speta, respectiv nu au făcut o analiză riguroasă a clauzelor prevăzute în contractele încheiate între părți, a documentației și a explicațiilor prezentate de societate privind fluxul operațiunilor, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."*

Conform pct. 11.5-11.7 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care precizează:

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

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-B x/29.04.2013, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-B x/29.04.2013, va fi desființată pentru TVA în suma de y1 lei, urmând ca organele de inspectie fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, *prin reanalizarea taxei pe valoarea adăugată, în funcție de situația de fapt, de dovezile prezentate de societate și efectuarea unei încadrări corecte și motivate a constatarilor, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, cu preluarea corespunzătoare în decizia de impunere emisă pe baza acestui raport.*

**3.2. Referitor la majorări de întârziere/dobânzi în suma de y2 lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste accesorii, în condițiile în care în sarcina acesteia a fost stabilită o diferență de TVA pentru care s-a dispus desființarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite de inspectia fiscală.**

**In fapt,** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. F-B x/29.04.2013 i s-au comunicat societății accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată de inspectia fiscală, calculate pentru perioada 25.02.2009-25.10.2011, din care aceasta contestă majorări de întârziere/dobânzi, în suma de y2 lei.

**In drept,** în ceea ce privește calcularea accesorilor, potrivit art.119 și art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**“Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(...)

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

**“Art. 120 - (1)** Majorările de întârziere 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, majorările 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.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

Potrivit art.119 și art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată prin OUG nr. 39/21.04.2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...).

(4) Dobânzile si penalitatile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza dobânzi pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. “

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorarilor de intarziere/dobanzilor reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Intrucat in sarcina contestatarei a fost stabilit TVA suplimentara de plata pentru care urmeaza a se reface controlul, se vor aplica si pentru acest caput de cerere prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/29.04.2013, cu privire la majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA, in suma de y2 lei, in conformitate cu cele retinute la pct.3.1. din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.126, art.128, art.132, art. 132<sup>1</sup>, art.143 si art.144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.10 si 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art art.56, art.64, art.65, art.94, art.105 art.119, art.120 si art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, si pct. 11.5-11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

## DECIDE

Desfiinteaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/29.04.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/29.04.2013 pentru TVA in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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.

