



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor

Dosar Nr. 27/2008.

DECIZIA NR. 32/06.05.2008

privind soluționarea contestației depusă de S.C. I CT S.R.L. , cu sediul în S , Str. ,
Nr. , jud. Mureș ,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 2965/18.02.2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. 906387/13.02.2008 în legătură cu contestația depusă de S.C. I C T S.R.L. S.

Contestația a fost formulată atât împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 870/21.08.2007 (filele nr. 216-218 – Vol. I) , emisă de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mureș , cât și împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. 2630020001133/12.09.2007 încheiată de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Sighișoara (fila nr. 469 – Vol. II) , acte prin care petentei i s-a respins cererea de rambursare a sumei negative de T.V.A. în cuantum de S lei , cuprinsă în decontul din 20.04.2007 (fila nr. 199 – Vol. I) , stabilindu-i-se totodată în sarcină o taxa pe valoarea adăugată suplimentară de S1 lei cu majorările de întârziere aferente de S2 lei.

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 207 și 209 alin. 1 lit. a). din Codul de procedură fiscală și , pe cale de consecință , D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra cererii.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Menționăm că în prezenta decizie , pentru a asigura comparabilitate și coerență, toate datele privitoare la sumele reprezentând bazele de impozitare și impozitele aferente vor fi exprimate în lei – RON.

Din analiza documentelor existente la dosar rezultă următoarele:

A). Urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată la S.C. I C T S.R.L. S cu ocazia verificării sumei negative de taxă pe valoarea adăugată în cuantum de S lei , sumă solicitată la rambursare prin decontul de T.V.A. aferent lunii martie 2007 (depus la A.F.P. Sighișoara sub nr. 18749/20.04.2007) , s-a stabilit că în luna septembrie a anului 2006 petenta a stornat un număr de 60 facturi fiscale reprezentând operațiuni de livrare în valoare de S3 lei la care se adaugă o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de S4 lei. Concomitent cu stornarea , se mai arată de către organele de control , contestatoarea a emis , pentru aceleași operațiuni facturi fiscale fără taxă pe valoarea adăugată în valoare totală de S3 lei , suma de S4 lei reprezentând T.V.A. colectată și înregistrată anterior stornării nemaifiind evidențiată.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 870/21.08.2007 (filele nr. 200-215 – Vol. I) , documentele și operațiunile ce au făcut obiectul stornării se referă la vânzări de produse agricole efectuate de contestatoare în perioada iunie 2001 – martie 2002 către S.C. R T P S.R.L. B și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B. Astfel , organele de inspecție fiscală concluzionează că taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în luna martie 2007 provine din stornarea , în luna septembrie 2006 , a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă unor operațiuni înregistrate în perioada iunie 2001 – martie 2002.

Pentru clarificarea aspectelor legate de stornarea celor 60 facturi , precum și pentru verificarea legalității și realității operațiunilor reflectate în acestea , cu adresele nr. 968/30.03.2007 (fila nr. 172 – Vol. I) și respectiv 21745/12.06.2007 (filele nr. 170-171 – Vol. I) , organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la Direcția Generală a Finanțelor Publice București și Direcția de administrare a Marilor Contribuabili București. Urmare a acestor solicitări s-au efectuat controale încrucișate la S.C. R T P S.R.L. B și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B ocazie cu care au fost întocmite procesele verbale nr. 10/12.06.2007 (filele nr. 76-79 –Vol. I) și respectiv nr. 18/17.07.2007 (filele nr. 159-164 – Vol. I). Din cuprinsul acestor acte de verificare , așa cum se arată în raportul de inspecție fiscală menționat , rezultă că nici unul din cei doi parteneri de afaceri ai contestatoarei (S.C. R T P S.R.L. B și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B) nu au înregistrat facturile de stornare emise de petentă și nici nu le-au preluat în deconturile de T.V.A. , fiecare motivându-și refuzul înregistrării cu diverse argumente.

Astfel , organele de inspecție fiscală au reținut că , prin adresa nr. 54/13.10.2006 (fila nr. 73 – Vol. I) , S.C. A.G.F. C R S.R.L. B a restituit facturile de stornare emise de S.C. I C T S.R.L. S invocând prescripția extinctivă. Făcând referire la prevederile art. 1 ,

3 și 7 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă organele de control susțin că , întrucât de la data scadenței fiecărei facturi emise de petentă în perioada iunie 2001 – martie 2002 și până la data stornării facturilor (luna septembrie 2006) au trecut mai mult de trei ani , dreptul de stornare al acestor facturi este prescris , iar prin neexercitarea acestuia în termenul prevăzut , dreptul S.C. I C T S.R.L. S la acțiune s-a stins , acest fapt constituind o sancțiune juridică pentru neglijența titularului dreptului.

Se arată în continuare , în raportul de inspecție fiscală , că și S.C. R T P S.R.L. B , prin adresa din 11.10.2006 (fila nr. 112 – Vol. I) , a notificat petenta că nu va înregistra în contabilitate facturile de stornare întrucât a achitat valoarea integrală a facturilor inițiale , inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Invocând prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 precum și cele ale lit. A pct. 2 din Anexa nr. 1 la O.M.F.P. nr. 1850/2004 organele de inspecție fiscală au apreciat că întrucât facturile de stornare emise de unitatea verificată în luna septembrie 2006 nu cuprind semnătura de primire a beneficiarilor , acestea nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

Având în vedere constatarea că cei doi clienți nu au înregistrat în contabilitate facturile în cauză (astfel încât să-și diminueze taxa pe valoarea adăugată dedusă) , stornarea făcându-se în mod unilateral , fără acordul beneficiarilor , organele de inspecție fiscală concluzionează că S.C. I C T S.R.L. S nu poate să ceară la rambursare o taxă pe valoarea adăugată colectată pe care nu poate să o storneze.

Organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 9 din O.U.G. nr. 17/2000 potrivit cărora se statuează că un contribuabil care înscrie taxa pe valoarea adăugată pe o factură sau pe un document legal aprobat este obligat să achite suma respectivă la bugetul de stat chiar dacă operațiunea în cauză nu este impozabilă.

În același raport de inspecție fiscală se mai reține că unitatea a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de produse agricole facturate către S.C. RT PS.R.L. B și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B iar în ceea ce privește modul de achitare a taxei pe valoarea adăugată a rezultat că pentru perioadele iunie 2001 – noiembrie 2001 și ianuarie 2002 – martie 2002 unitatea a înregistrat T.V.A. de rambursat , iar pentru luna decembrie 2001 a înregistrat T.V.A. de plată , acesta fiind stins în perioada următoare.

Aceleași organe de control constată că prin emiterea facturilor cu taxa pe valoarea adăugată contestatoarea a dat posibilitatea deducerii T.V.A. de către S.C. R T P S.R.L. București și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B. Se precizează de asemenea că petenta a încasat integral contravaloarea facturilor fiscale emise cu T.V.A. către S.C. R T P S.R.L. B și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B , fiind astfel încasată inclusiv taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Pe de altă parte , se arată în Raportul de inspecție fiscală (filele nr. 200-215 – Vol. I) , chiar dacă S.C. R T P S.R.L. București și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B ar fi înregistrat facturile de stornare , S.C. I C T S.R.L. a emis eronat aceste facturi , întrucât operațiunile în cauză nu erau scutite de taxa pe valoarea adăugată având în vedere ca tranzacțiile efectuate în perioada iunie 2001 – martie 2002 cu cele două societăți au fost asimilate livrărilor la intern. Astfel , prin nota explicativă dată , d-nul C I , în calitate de

administrator al petentei , susține ca a aplicat în mod eronat prevederile legale în vigoare la acea dată și că operațiunile desfășurate erau scutite de taxa pe valoarea adăugată , acestea reprezentând în fapt livrări de bunuri în Zona Liberă Giurgiu, motiv pentru care a și stornat taxa pe valoarea adăugată colectată.

Invocând prevederile art. 6 A k). 10 din O.U.G. nr. 17/2000 , pct. 4.13 din H.G. nr. 401/2000 și art. 11 din legea nr. 84/1992 , organele de inspecție fiscală rețin că pentru a putea beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată unitatea trebuia autorizată , respectiv să dețină licență pentru fiecare activitate desfășurată în zona liberă.

Astfel fiind , în raportul de inspecție fiscală se arată că pentru perioada 01.06.2001 – 31.05.2002 S.C. I C T S.R.L. S deținea licența de lucru seria AA nr. 1688 , acordată pentru activitatea de depozitare (inclusiv manipulare) pe parcela S.C. Ș N G din incinta Zonei Libere Giurgiu și că în mod cert contestatoarea nu deținea licență de lucru pentru activitatea de comerț cu ridicata a produselor agricole brute pentru perioada iunie 2001 – martie 2002. Se mai precizează că petenta a înscris pe facturile fiscale de stornare , emise în luna septembrie 2006 către S.C. RT P S.R.L. B mențiunea că livrarea mărfurilor a avut loc în zona liberă în baza licențelor de lucru seria AA nr. 2007 (fila nr. 114 – Vol. I) și respectiv seria AA nr. 2238 (fila nr. 113 – Vol. I). Potrivit procesului verbal nr. 18/17.07.2007 (filele nr. 159-164 Vol. I) licențele amintite anterior au fost eliberate pe numele societății menționate , referindu-se strict la achiziționarea și depozitarea unor aparate de laborator din Suedia și nu la comercializarea produselor agricole și , prin urmare , în baza acestor licențe contestatoarea nu putea desfășura tranzacții comerciale cu cereale în Zona Liberă Giurgiu. Deși petenta a menționat că potrivit facturii fiscale nr. 9598551/29.09.2001 livrarea a avut loc în Zona Liberă în baza licenței de lucru seria AA nr. 1810/23.07.2001 , organele de control arată că această licență aparține S.C. A.G.F. C R S.R.L. B iar în conformitate cu art. 2 din O.M.T. nr. 105/1996 asemenea documente nu sunt transmisibile de la un utilizator la altul și nici nu pot fi folosite în comun de mai mulți utilizatori.

Se concluzionează astfel că în perioada iunie 2001- martie 2002 S.C. I C T S.R.L. S nu a fost autorizată să realizeze activități de comercializare în Zona Liberă Giurgiu și prin urmare ea nu ar fi putut beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată. Invocând prevederile art. 20 din Legea nr. 84/1992 organele de control apreciază că potrivit acestora operațiunile financiare legate de activitățile desfășurate în zonele libere se fac în valută liber convertibilă acceptată de B.N.R. iar din acest punct de vedere dacă petenta a desfășurat activitate de comerț în Zona Liberă Giurgiu încasarea facturilor emise trebuia să se facă în valută. În fapt însă , contravaloarea vânzărilor de cereale realizate de societatea verificată către S.C. R T P S.R.L. și S.C. A.G.F. C R S.R.L. , ambele din București , a fost încasată în lei sau stinsă prin compensare.

Făcând referire la dispozițiile art. 10 din Legea nr. 84/1992 și la prevederile lit. B pct. 6 din Anexa nr. 1 la Decizia nr. 753/2001 pentru aprobarea Normelor tehnice privind aplicarea uniformă a reglementărilor vamale și evidența operativă a mărfurilor aflate în zonele libere se arată că introducerea și scoaterea în/din zonele libere a mărfurilor se face în baza documentului simplificat de intrare/ieșire vizat de organul

vamal. În ceea ce privește relațiile comerciale derulate de petentă cu S.C. RTP S.R.L. București , urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că petenta a introdus produse agricole în zona liberă în calitate de proprietar iar potrivit declarațiilor simplificate scopul introducerii acestora în zonă a fost pentru depozitare și nu pentru comercializare. Ulterior , potrivit organelor de inspecție fiscală , mărfurile introduse au fost scoase din Zona Liberă Giurgiu de către contestatoare și reintroduse în țară pe baza declarațiilor vamale de ieșire în cuprinsul cărora se menționează ca scop depozitare (transbordare). Spre exemplificare organele de control redau un asemenea caz din data de 28.06.2001 (document de intrare nr. vvvv – kg orz , document ieșire bbbb/10.07.2001, scrisoare trăsură nr. ccc). Menționându-se că potrivit celor înscrise în cuprinsul procesului verbal nr. 18/17.07.2007 rezultă că toate tranzacțiile comerciale cu cereale desfășurate de S.C. I C T S.R.L. S cu S.C. R TP S.R.L. B au avut loc în afara Zonei Libere Giurgiu organele de control învederează în acest sens și declarațiile date de către administratorii celor două societăți care confirmă această concluzie (a se vedea declarațiile – filele nr. 101-102 – Vol. I). În aceeași ordine de idei este invocată și adresa nr. 1200621/09.04.2002 emisă de Direcția Controlului Fiscal a Municipiului București – Serviciul Control Fiscal 1 din cuprinsul căreia rezultă că urmare analizei relațiilor comerciale dintre S.C. I C T S.R.L. S și S.C. R TP S.R.L. B , Direcția Generală de Politică și Legislație Fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice , prin adresa nr. 261613/2002 (filele nr. 176-177 – Vol. I) a stabilit că pentru livrările de cereale efectuate de petentă din Zona Liberă Giurgiu în perioada iulie – septembrie 2001 se datorează taxa pe valoarea adăugată , operațiunile de vânzare – cumpărare având loc în afara zonei libere.

În ceea ce privește relațiile comerciale derulate de petentă cu S.C. A.G.F. CR S.R.L. B se arată , în raportul de inspecție fiscală , că floarea soarelui comercializată a fost introdusă în Zona Liberă Giurgiu de contestatoare în baza declarațiilor vamale simplificate , aceasta fiind ulterior exportată de S.C. A.G.F. C R S.R.L. B. Exemplificativ , organele de inspecție , descriu operațiunile din 18.09.2001 când potrivit declarației vamale nr. 101/18.09.2001 S.C. A.G.F. C R S.R.L. B expediază cantitatea de z kg floarea-soarelui către T Spa – Italia , locul de încărcare fiind Zona Liberă Giurgiu (sunt redate informativ și numărul și data documentelor de intrare a acestor mărfuri în zona liberă). În raport de acest fapt organele de inspecție fiscală stabilesc că petenta a introdus floarea soarelui în zona liberă în scopul depozitării iar ea a fost livrată ulterior în Italia de către S.C. A.G.F. C R S.R.L. B prin export direct.

Față de cele reținute cu privire la relațiile comerciale ale S.C. I C T S.R.L. Sighișoara cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. B și respectiv S.C. R T P S.R.L. B , precum și la modul cum acestea s-au desfășurat efectiv , organele de control conchid că , în raport cu prevederile art. 5 lit. a). din O.U.G. nr. 17/2000 , petenta avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Astfel , având în vedere cele anterior expuse , organele de inspecție stabilesc că față de taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în cuantum de S lei (înscrisă în decontul de T.V.A. pentru luna martie 2007) , având în vedere că prin cele 60 facturi s-a stornat nejustificat taxa colectată de S4 lei , petenta mai datorează suplimentar suma de

S1 lei (S4-S lei) , taxă suplimentară pentru care potrivit art. 157 alin. (1) din Codul fiscal , coroborate cu dispozițiile art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală au fost stabilite și majorări de întârziere in cuantum de S2 lei pentru perioada 26.10.2006 – 17.08.2007.

În baza celor stabilite și înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. 664/21.08.2007 (filele nr. 200-215 – Vol. I) a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 870/21.08.2007 (filele nr. 216-218 – Vol. I) , decizie prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată de plată de 564.750 lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de S2 lei și s-a soluționat decontul de T.V.A. cu suma negativă cu opțiune de rambursare respingându-se la rambursare suma de S lei reprezentând T.V.A. solicitată de contestatoare.

Comunicarea respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de S lei a fost făcută petentei și de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului S prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. 2630020001133/12.09.2007 (fila nr. 469 – Vol. II).

B). Împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 870/21.08.2007 (filele nr. 216-218 – Vol. I) , act emis de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mureș cât și a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. 2630020001133/12.09.2007 emisă de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Sighișoara (fila nr. 469 – Vol. II) petenta , prin reprezentanții săi legali , depune contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. 32701/02.10.2007 fiind înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală Mureș sub nr. 1498/04.10.2007 (a se vedea fila nr. 229 – Vol. I).

Prin contestația formulată petenta contestă suma totală de S5 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare (S lei) , taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (S1lei) și respectiv majorări de întârziere aferente T.V.A. stabilit suplimentar (S2 lei).

În susținerea cauzei sale contestatoarea , atât în cererea inițială cât și în documentele completatoare învederează motivele ce vor fi expuse în continuare:

Cele 60 facturi emise în perioada 2001 – 2002 au fost stornate în luna septembrie 2006 întrucât , conform art. 6 A lit. k). 10 din H.G. nr. 401/2000 , activitatea de vânzare-cumpărare de mărfuri efectuată în zona liberă era scutită de taxă pe valoarea adăugată precizându-se că s-au respectat întru-totul prevederile art. 160 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 571/2003 privind modul de corectare a documentelor fiscale ținând seama de perioada de prescripție stabilită de art. 131 din O.G. nr. 92/2003. Stornarea taxei pe valoarea adăugată în valoare de 1.948.640 lei s-a făcut în baza art. 112 lit. d). din O.G. nr. 92/2003 care stabilește că „se restituie la cerere , debitorului sumele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale”. Petenta apreciază că , cu ocazia controlului efectuat , pentru a se stabili realitatea și legalitatea operațiunilor de stornare a taxei pe valoarea adăugată , organele de control trebuiau să verifice dacă în baza documentelor

prezentate activitatea respectivă s-a desfășurat în Zona Liberă Giurgiu. Astfel , petenta arată că , în condițiile în care aceste vânzări au avut loc în zona liberă iar S.C. I C T S.R.L. S nu a făcut niciodată vreo cerere conform art. 7 pct. 5.1 din H.G. nr. 401/2000 , reiese fără dubii că activitatea respectivă era scutită de T.V.A. iar facturarea a fost făcută prin aplicarea eronată a prevederilor legale. Organele de control nu au cunoscut sau nu au ținut cont de prevederile art. 1 pct. 3 din H.G. nr. 1295/2000 precum și de cele INCOTERMS referitoare la condițiile de livrare FOB.

Având în vedere faptul că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală , organele de control au tratat separat , prin prisma taxei pe valoarea adăugată , raporturile juridice dintre S.C. I C T S S.R.L. S cu S.C. R T P S.R.L. B și respectiv cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. București petenta prezintă la rândul ei separat cele două situații motivând următoarele:

B₁). Relația cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. B:

S.C. I C T S.R.L. S menționează că , așa cum se poate desprinde și din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei atacate , ea a introdus în Zona Liberă Giurgiu floarea soarelui iar cea care a scos-o din zona liberă este S.C. A.G.F. C R S.R.L. B care a exportat-o direct în Italia. Se arată astfel că , intrarea în posesia mărfii a S.C. A.G.F. C R S.R.L. B a fost făcută pe baza anexei borderou de predare-primire vizată de organele vamale ale Zonei Libere Giurgiu lucru ce demonstrează că vânzarea a avut loc în zona liberă și nu în afara acesteia. Aprecierea organelor de control potrivit căreia atât petenta cât și S.C. A.G.F. C R S.R.L. București nu ar fi fost autorizate legal să desfășoare activități în zona liberă este greșită , în realitate existând autorizația nr. AA 1810 eliberată în acest scop. Dacă constatarea organelor de inspecție ar fi reală , atunci , logic ar rezulta că autoritățile vamale din Zona Liberă Giurgiu au autorizat un export care nu avea toate documentele legale.

Referindu-se la prevederile art. 6 A lit. k). 10 din H.G. nr. 401/2000 petenta susține că , în temeiul acestora , activitățile sunt scutite și nu contribuabilii , iar faptul că R.A. Administrația Zonei Libere Giurgiu a eliberat licența pentru S.C. A.G.F. C R S.R.L. B tocmai pentru a realiza contractul încheiat cu S.C. I C T S.R.L. S precum și faptul că organele vamale au verificat legalitatea operațiunii și au aprobat-o , vizând toate documentele , conduc fără dubii la concluzia că operațiunea economică a avut loc în Zona Liberă Giurgiu având toate aprobările legale.

Față de cele sus arătate contestatoarea apreciază că stornarea taxei pe valoarea adăugată aferentă celor 5 facturi emise către S.C. A.G.F. C R S.R.L. B este legală și justificată.

Referitor la punctul de vedere al organelor de control conform căruia se susține că în situația în care unitatea ar fi beneficiat de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile în cauză atunci ar fi trebuit să storneze inclusiv T.V.A. aferentă intrărilor destinate vânzărilor din zona liberă pe bază de pro-rata , petenta arată că acest raționament nu tine cont de dispozițiile art. 20 pct. 10.16 alin. (3) din H.G. nr. 401/2000 care prevede că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor cumpărate în vederea

revânzării ca atare nu se supune recalculării ea putând fi dedusă integral cu condiția respectării prevederilor art. 19 din ordonanță.

B₂). Relația cu S.C. R T P S.R.L. B:

În ceea ce privește operațiunile derulate cu acest partener de afaceri petenta arată că , din cele inserate de organele de verificare în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se desprinde faptul că vânzările de produse agricole către S.C. R T P S.R.L. B au avut loc în afara Zonei Libere Giurgiu. În această ordine de idei contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au tras o asemenea concluzie care nu ține seama de documentele prezentate. Astfel , S.C. I C T S.R.L. S precizează că , potrivit contractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu partenerul din discuție s-a stabilit că livrarea bunurilor se va face sub condiția FOB , în acord cu INCOTERMS 2000. Potrivit INCOTERMS 2000 , în cazul livrărilor sub condiția FOB (Free On Bord) vânzătorul are obligația să livreze marfa la bordul navei având în același timp și obligația de a îndeplini formalitățile vamale necesare.

Petenta subliniază că potrivit art. 1 pct. 3 din H.G. nr. 1295/2000 navele la bordul cărora ea a livrat marfa aferentă facturilor emise către S.C. R T P S.R.L. B se aflau în interiorul Zonei Libere Giurgiu. În acest sens se arată că susținerile organelor de control potrivit cărora S.C. I C T S.R.L. S ar fi scos mărfurile din Zona Liberă Giurgiu pe baza declarațiilor vamale de transbordare sunt eronate , societatea nefăcând altceva decât să îndeplinească condițiile INCOTERMS 2000 , adică să livreze marfa la bordul navei nominate de cumpărător , îndeplinind și formalitățile vamale necesare.

În susținerea celor de mai sus și pentru justa apreciere a locului unde s-a desfășurat operațiunea comercială petenta precizează următoarele:

- transferul dreptului de proprietate s-a făcut în baza facturii (cu mențiunea Zona Liberă Giurgiu) și emiterea certificatului de depozit pentru fiecare cantitate în parte , documente care au fost predate S.C. R T P S.R.L. B , dovada predării lor fiind tocmai faptul că aceasta a plătit 80% din valoarea facturilor. Atât pe facturi cât și pe certificatele de depozit este menționat în mod expres contractul în baza căruia s-a făcut vânzarea-cumpărarea și implicit faptul că operațiunea se supune prevederilor din acel contract;
- punerea în posesie (livrarea bunurilor) a fost făcută la bordul navei în Zona Liberă Giurgiu în baza raportului draft-survey vizat de vamă , document care , conform prevederilor contractuale , reprezintă dovada reală a livrării și primirii de către cumpărător a cantității de marfă facturată;
- pentru fiecare livrare a fost necesar avizul R.A. Administrația Zonei Libere Giurgiu care a aprobat permisul de încărcare , permis ce atestă că încărcarea s-a făcut în zona liberă; în plus , documentul time sheet întocmit atestă locul și timpul necesar încărcării;

- prezintă importanță și documentul de sigilare a navei , vizat de Vama Zona Liberă Giurgiu , care atestă că reprezentanții S.C. R T P S.R.L. B au preluat marfa în zona liberă.

Față de cele sus arătate contestatoarea susține că , în raport de documentele la care a făcut referire , este evident că livrarea mărfii s-a făcut la dana de operare a S.C. I CT S.R.L. S , dana aflată în interiorul Zonei Libere Giurgiu și nu în afara acesteia.

În ceea ce privește declarația din 26.04.2002 (fila nr. 102 - Vol. I) privind locul operațiunilor comerciale , petenta menționează că aceasta a fost influențată în mod decisiv de adresa nr. 1200621/09.04.2002 a D.G.F.P. București , care stabilise deja că operațiunile de vânzare – cumpărare s-au desfășurat în afara zonei libere.

Referindu-se la susținerile organelor de control cu privire la calitatea de documente justificative a facturilor de stornare , susțineri regăsite în cuprinsul raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei atacate , S.C. I C T S.R.L. S aduce următoarele argumente:

- stornarea s-a făcut respectându-se întrutotul prevederile art. 160 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 571/2003 , facturile de stornare au conținut informațiile din documentul inițial , numărul și data documentului corectat , valorile cu semnul minus precum și informațiile și valorile corecte. Mai mult , în cuprinsul facturilor de stornare s-a menționat și temeiul de drept în baza căruia s-au corectat respectivele facturi;
- facturile de stornare au fost transmise în mod legal prin poștă și au fost primite de beneficiari așa cum rezultă din confirmările de primire;
- refuzul beneficiarilor de a înregistra și a le prelua în deconturile de taxă pe valoarea adăugată nu poate conduce la considerarea stornării ca fiind unilaterală atâta timp cât acest refuz nu se bazează pe nici o prevedere legală incidentă în cauză. Astfel , S.C. A.G.F. C R S.R.L. B a refuzat înregistrarea facturilor de stornare invocând prevederile art. 1 din decretul nr. 167/1958 , prevederi ce nu pot fi luate în discuție atât timp cât stornările reprezintă corectări fiscale ce se supun unei legi speciale , în speță O.G. nr. 92/2003 , iar potrivit art. 132 din cuprinsul acesteia termenul de prescripție este de 5 ani calculați de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de compensare sau restituire. Așa fiind , rezultă că în mod eronat s-a apreciat că stornarea facturilor către S.C. A.G.F. C R S.R.L. B s-a făcut unilateral atât timp cât această societate a ascuns organelor fiscale faptul că a primit în anul 2006 facturile de stornare și a refuzat să le înregistreze invocând nelegal o prescripție neaplicabilă în acest caz și nu un motiv legal privind operațiunea în sine. În ceea ce privește refuzul S.C. R T P S.R.L. B de a înregistra facturile de stornare el este de asemenea nejustificat atât timp cât se invocă faptul că în cursul anilor 2001 – 2002 s-a achitat integral contravaloarea facturilor emise în mod eronat cu T.V.A.. Acest fapt ar fi dat posibilitatea

legală S.C. R T P S.R.L. B să ceară S.C. I C T S.R.L. S returnarea sumelor aferente taxei pe valoarea adăugată plătită în mod nejustificat dar numai după înregistrarea facturilor de stornare legal întocmite. Faptul că și în acest caz inspectorii fiscali au considerat că stornarea s-a făcut în mod unilateral atât timp cât S.C. R T P S.R.L. B a refuzat fără argumente valabile să înregistreze documentele legal emise este eronat întrucât nu poate fi imputată S.C. I C T S.R.L. S nerespectarea prevederilor legale de către beneficiar care avea obligația de a prelua în decontul de T.V.A. aceste documente.

În concluzie contestatoarea menționează că motivele de fapt invocate în decizia de impunere atacată conform căroră stornarea s-ar fi făcut în mod unilateral sunt eronate pentru că S.C. I C T S.R.L. S nu are nici o pârghie legală de a impune respectarea prevederilor legale altor societăți și nu există nici o dispoziție legală prin care să fie prevăzut obligatoriu acordul beneficiarului atât timp cât stornările au fost legal efectuate.

Având în vedere motivele de mai sus petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. 870/21.08.2007.

Cu adresa nr. 40/29.10.2007 (filele nr. 257-258 – Vol. I) înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. 36209/31.10.2007 petenta aduce completări la contestația formulată , completări în cuprinsul căroră face trimitere la adresa nr. 14689/15.10.2007 a S.C. A Z L G S.A. (filele nr. 255-256 – Vol. I). Așa cum se arată în cuprinsul scrisorii nr. 40/29.10.2007 , potrivit art. 7 lit. A din Regulamentul de organizare și funcționare a R.A. Administrația Zonei Libere Giurgiu aprobat prin H.G. nr. 788/1996 , aceasta regie răspunde de respectarea reglementărilor legale aplicabile în realizarea obiectului său de activitate și controlează felul în care persoanele fizice și juridice care activează în zona liberă respectă prevederile legale ce se aplică în această zonă. În această ordine de idei petenta înțelege să anexeze și să folosească în susținerea cauzei sale punctul de vedere al Administrației Zonei Libere Giurgiu ca fiind singura abilitată să controleze și eventual să sancționeze posibilele abateri de la legislația zonelor libere. Astfel se arată că , așa cum reiese din cuprinsul adresei nr. 14689/15.10.2007 , operațiunile de vânzare-cumpărare ce au avut loc între S.C. I C T S.R.L. S și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B pe de o parte , precum și cele dintre S.C. I C T S.R.L. S și S.C. R T P S.R.L. B , pe de altă parte , au avut loc în interiorul Zonei Libere Giurgiu. Ținând seama de precizările din cuprinsul scrisorii nr. 14689/15.10.2007 petenta susține că era abilitată de instituțiile statului să desfășoare acte de comerț în interiorul Zonei Libere Giurgiu iar în raport cu constatarea organelor de control potrivit căreia se afirmă că unitatea verificată nu deținea licență de lucru pentru perioada iunie 2001 – martie 2002 anexează documentația ce a stat la baza exportului direct realizat de S.C. I C T S.R.L. S din Zona Liberă Giurgiu în data de 10.02.2002 (filele nr. 244-254 – Vol. I).

Menționăm că , în vederea lămuririi unor aspecte neclare regăsite în cuprinsul dosarului contestației , în data de 05.03.2008 , la sediul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud , s-au

purtat discuții cu reprezentanții S.C. I C T S.R.L. S asistați de avocat B C (împuternicire avocațială – fila nr. 268 – Vol. I) , urmare căroră , prin scrisoarea nr. 8/10.03.2008 (filele nr. 407-416 – Vol. II) , petenta a apreciat necesar să-și completeze contestația cu următoarele motivații:

1). Referitor la relațiile comerciale cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. B precizează următoarele:

- vânzarea-cumpărarea mărfurilor s-a făcut în interiorul zonei libere în baza contractului nr. 273/06.08.2001 precum și a licenței seria AA nr. 1810/23.07.2001 în temeiul căreia S.C. A.G.F. C R S.R.L. B a căpătat calitatea de operator în Zona Liberă Giurgiu. Operațiunea s-a făcut cu înștiințarea Biroului vamal din raza Zonei Libere Giurgiu fapt probat de existența ștampilei și semnăturii reprezentanților acestei instituții pe fiecare document în conformitate cu prevederile art. C 12 alin. (2) din decizia nr. 753/04.04.2001;
- în condițiile arătate , conform art. 6 A lit. k). din H.G. nr. 401/2000 , operațiunea de vânzare-cumpărare a mărfurilor într-o zonă liberă era scutită de taxa pe valoarea adăugată;
- chiar dacă în mod eronat facturile în cauză au fost întocmite cu T.V.A. , potrivit art. 113 pct. 1 lit. d). din O.G. nr. 92/2003 , S.C. I C T S.R.L. S are dreptul să ceară restituirea sumei după stornarea T.V.A. aferent acestor operațiuni , stornare care să respecte prevederile art. 160 din Legea nr. 571/2003;
- în ceea ce privește refuzul S.C. A.G.F. C R S.R.L. B de înregistrare a facturilor de stornare , invocând prevederile art. 1 din Decretul nr. 167/1958 S.C. I C T S.R.L. S susține că el este inadmisibil deoarece actul normativ nu are nici un fel de aplicabilitate în prezenta cauză , textul articolului arătat referindu-se în mod explicit la exercitarea unui drept procesual la acțiune civilă de către titularul unui drept civil substanțial de natură patrimonială și care se îndreaptă împotriva debitorului , cu scopul realizării sau îndeplinirii creanței;
- stornarea nu reprezintă nici pe departe exercitarea dreptului la acțiune la care se referă art. 1 al Decretului nr. 167/1958 la fel cum înregistrarea acestor stornări de către firma C R nu reprezintă vreo obligație a acesteia de a ne satisface vreun drept patrimonial , dimpotrivă , înregistrarea stornărilor dă naștere dreptului patrimonial al S.C. A.G.F. C R S.R.L. B de a solicita restituirea cotelor de T.V.A. pe care le-a achitat;

2). Referitor la relațiile comerciale cu S.C. R T P S.R.L. B arată că:

- la data de 23.05.2001 între S.C. I C T S.R.L. S în calitate de operator în Zona Liberă Giurgiu și S.C. R T P S.R.L. B în calitate de beneficiar s-a încheiat contractul nr. 074 , act prin care operatorul din zona liberă s-a angajat să

recepționeze , depoziteze și să încarce barjele aduse de beneficiar precum și să livreze marfa în condițiile contractuale , sub supravegherea unei companii de inspecție numită de beneficiar;

- cantitatea de 30.000 tone ce face obiectul acestui contract se referă atât la marfa cumpărată de beneficiar de la operator cât și la marfa cumpărată de beneficiar de la alți furnizori și introdusă în zona liberă – depozit S.C. I C T S.R.L. S – în vederea depozitării;
- vânzarea s-a făcut conform contractelor de vânzare-cumpărare menționate în raportul de inspecție fiscală emițându-se atât facturi fiscale în lei cât și în valută după care au fost emise certificatele de depozit care atestă preluarea în custodie a mărfurilor vândute. Aceste documente atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor facturate;
- afirmația inspectorilor fiscali că acest transfer ar fi trebuit declarat organelor vamale este eronată întrucât nu ține seama de dispozițiile cuprinse în Decizia 753/2001 potrivit căreia declararea la organele vamale se face numai în situația în care mărfurile în cauză ar fi trecut în evidența altui operator din zona liberă;
- livrarea cantităților de cereale s-a realizat în interiorul zonei libere prin încărcarea , în condiții FOB , pe barjele aduse de S.C. R T P S.R.L. B, cu întocmirea formalităților vamale prevăzute de art. C 13 din Decizia nr. 753/2001;
- documentul simplificat a fost întocmit conform prevederilor art. C 13 din Decizia nr. 753/2001 de deținătorul depozitului din zona liberă tocmai pentru a fi respectate prevederile legale astfel că concluziile organelor de control cum ca acest document a fost întocmit de S.C. I C T S.R.L. S în calitate de proprietară a mărfurilor sunt eronate pentru că nu țin seama de dispozițiile legale arătate;
- documentul care atestă cantitatea livrată și primită este documentul denumit „certificat draft survey”;
- pe „scrisoarea de trăsură” beneficiar este S.C. R T P S.R.L. B și nu S.C. I C T S.R.L. S;
- documentul care atestă locul și perioada de încărcare a fiecărei barje în parte , confirmat de Administrația Zonei Libere este documentul „time sheet” iar preluarea mărfii sigilate este făcută pe baza procesului verbal încheiat de S.C. I C T S.R.L. S cu transportatorul , sub supravegherea societății ITS S;
- toate documentele de mai sus , ce poartă ștampila și semnătura organelor vamale din zona liberă , atestă că livrarea s-a făcut în interiorul Zonei Libere Giurgiu cu respectarea prevederilor legale și condițiilor INCOTERMS 2000 , cât și a condițiilor stabilite prin contract;
- dacă vânzarea ar fi avut loc în afara zonei libere documentul de transport ar fi cuprins la rubrica beneficiar pe S.C. I C T S.R.L. S și nu pe S.C. R T P S.R.L.

- București , urmând ca după ajungerea la destinație a mărfurilor să se întocmească facturile de vânzare;
- pentru eliminarea oricărei posibilități de interpretare eronată a locului unde a avut loc livrarea cerealelor sunt invocate prevederile art. 2 din H.G. nr. 1295/07.12.2000;
 - canalul Veriga , în ansamblul său , face parte din Zona Liberă Giurgiu;
 - afirmațiile făcute anterior sunt confirmate de R.A. Administrația Zonei Libere Giurgiu prin adresa nr. 14689/15.10.2007 , entitate care , potrivit art. 7 din H.G. nr. 788/1996 , răspunde de respectarea reglementărilor legale aplicabile în realizarea obiectului său de activitate și controlează felul în care persoanele fizice și juridice care activează în zona liberă respectă prevederile legale ce se aplică în această zonă;
 - faptul că vânzarea-cumpărarea a fost realizată în interiorul Zonei Libere Giurgiu iar cantitățile de cereale vândute au rămas în custodia S.C. I C T S.R.L. S până la încărcarea lor pe barje și expediția acestora , este recunoscut de însăși S.C. R T P S.R.L. B prin procesul verbal din data de 26.03.2002 încheiat cu ocazia punctajului realizat între cele două societăți (fila nr. 311 – Vol. II).

3). Cu privire la momentul operațiunii de stornare petenta arată că:

- a luat la cunoștință de eroarea de interpretare a prevederilor legale la data de 26.07.2006 odată cu finalizarea raportului de expertiză (filele nr. 298-309 – Vol. II) deus la instanță în dosarul comercial nr. 620/2005 , raport admis prin încheierea de ședință din 20.09.2006 (fila nr. 290 – Vol. II);
- ținându-se seama de Sentința nr. 2230/26.09.2006 (filele nr. 286-288 Vol. II) și de Decizia nr. 182/25.09.2006 (filele nr. 269-283 Vol. II) precum și de prevederile legale în materie , în data de 29.09.2006 s-a procedat la corectarea erorii privind taxa pe valoarea adăugată și s-a cerut rambursarea sumelor cuvenite.

Menționăm că , alăturat motivațiilor sus expuse , petenta a deus un număr de 20 anexe numerotate de ea de la 1 la 20 (a se vedea filele nr. 269-406 – Vol. II) conținând documente referitoare la operațiunile derulate (5 operațiuni cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. B și exemplificativ pentru 3 operațiuni derulate cu S.C. R T P S.R.L. B) precum și alte acte de care înțelege să se folosească în susținerea contestației deus.

Cu adresa nr. 2965/13.03.2008 (fila nr. 417 – Vol. II) , completările aduse contestației au fost trimise Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș pentru a da posibilitatea acestui organ de verificare să-și exprime punctul de vedere vis-a-vis de acestea. Referatul cuprinzând punctul de vedere al Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice

Mureș a fost transmis cu adresa nr. 677/02.04.2008 (fila nr. 466 – Vol. II) el fiind anexat la dosarul contestației împreună cu anexele la filele nr. 442-465 – Vol. II.

De asemenea , cu adresa nr. 2965/19.03.2008 (filele nr. 430-431 – Vol. II) , două seturi de documente (conform opisurilor de la filele nr. 426-429 – Vol. II) cuprinzând actele transmise de petentă referitoare la modul de derulare și justificare a operațiunilor comerciale cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. B (cele 5 operațiuni) și respectiv cu S.C. RT P S.R.L. B (exemplificativ pentru 3 operațiuni) au fost transmise către S.C. A Z LG S.A. Giurgiu pentru a fi analizate atât în individualitatea lor cât și în raport cu documentele deținute de această autoritate , urmând ca după analiza efectuată aceasta să se pronunțe prin răspunsul cerut dacă operațiunile acoperite de respectivele documente s-au desfășurat în interiorul Zonei Libere Giurgiu sau nu. Răspunsul transmis de S.C. AZ L G S.A. se regăsește în cuprinsul scrisorii nr. 4729/25.03.2008 (filele nr. 439-440 – Vol. II).

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

În ceea ce privește măsurile privind stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de S1 lei și a accesoriilor aferente de S2 lei în sarcina S.C. I C T S.R.L. S precum și măsura respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de S lei , toate luate prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 870/10.2007 , se impune ca D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor să se pronunțe dacă acestea sunt justificate și în concordanță cu prevederile legale în materie.

În această ordine de idei reținem că în perioada iunie 2001 – martie 2002 S.C. I C T S.R.L. S a desfășurat , conform obiectului principal de activitate, comerț cu ridicata al cerealelor având punct de lucru în Zona Liberă Giurgiu unde a deținut până în luna aprilie 2004 un depozit de cereale. În perioada menționată , a efectuat , așa cum rezultă și din documentele aflate la dosar , printre altele , operațiuni de vânzare cereale către beneficiarii S.C. A.G.F. C R S.R.L. B și respectiv S.C. R T P S.R.L. B întocmind în acest sens 60 de facturi în care s-a calculat și taxa pe valoarea adăugată aferentă (5 către primul beneficiar menționat iar 55 către cel de-al doilea).

Se constată că litigiul fiscal a izvorât urmare a stornării efectuate de petentă , la data de 29.09.2006 , a operațiunilor de înregistrare în evidențele proprii a taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în cele 60 facturi fiscale emise (în perioada 2001–2002) către beneficiarii S.C. A.G.F. C R S.R.L. B și respectiv S.C. R T P S.R.L. B. După stornare s-au întocmit , pentru aceleași operațiuni (la data de 29.09.2006) , de S.C. I C T S.R.L. S facturile fără taxa pe valoarea adăugată care , împreună cu facturile de stornare , au fost comunicate prin poștă partenerilor de afaceri anterior arătați. Menționăm că aceste operațiuni au avut ca și consecință fiscală modificarea situației taxei pe valoarea adăugată în evidențele contestatoarei în sensul că, în urma stornării efectuate , a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de S4 lei din care , în perioada de după 29.09.2006 și până în martie 2007 , s-a recuperat prin regularizări suma de S1 lei ,

rămânând , potrivit decontului aferent lunii martie 2007 , suma negativă solicitată la rambursare de S lei.

Cu privire la susținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora operațiunea de stornare nu este legală întrucât aceasta a fost făcută unilateral și în afara termenului de prescripție precizăm că ea nu poate fi reținută și însușită de către organul de soluționare având în vedere următoarele:

În fapt , așa cum se susține în cuprinsul contestației cât și în conținutul materialelor completatoare , S.C. I C T S.R.L. S a procedat la stornarea înregistrării taxei pe valoarea adăugată colectată din discuție constatând că aceasta a fost înscrisă în facturi , contabilizată și plătită la bugetul statului ca urmare unei aplicări eronate a prevederilor legale din acea perioadă.

Procedura de corectare a documentelor , mai precis a informațiilor înscrise eronat în facturile fiscale , pentru perioada în care contestatoarea a întreprins aceste demersuri , a fost reglementată de art. 160 din Codul fiscal , al cărui conținut dispune:

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a). în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar , acesta se anulează și se emite un nou document.

b). în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului , fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă , pe de o parte , informațiile din documentul inițial , numărul și data documentului corectat , valorile cu semnul minus , iar pe de altă parte , informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări , respectiv de cumpărări , și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și , respectiv , de beneficiar , pentru perioada în care a avut loc corectarea.”.

Potrivit normei juridice precitate rezultă că operațiunea de corectare a informațiilor înscrise în facturi fiscale se face exclusiv de către emitentul acestora cu precizarea că documentele de corectare se vor înregistra în jurnalul de vânzări , respectiv de cumpărări , cu obligativitatea preluării lor atât în deconturile întocmite de furnizor cât și în deconturile beneficiarului din perioada în care a avut loc corectarea.

Menționăm că din punct de vedere al procedurii de corectare a taxei pe valoarea adăugată prin îndreptarea informațiilor eronate cuprinse în facturi fiscale , aceasta a fost reglementată , în principiu , în mod similar și prin art. 27 din O.U.G. nr. 17/2000 , dispoziție legală în vigoare la data emiterii cu taxă pe valoarea adăugată a celor 60 facturi.

Din această perspectivă problema unilateralității corectării facturilor și implicit a stornărilor implicate de acest fapt , invocată de organele de control , nu pot fi însușite. Nu se poate reține în sarcina petentei decât obligația înregistrării documentelor corectate în jurnalele de vânzări și preluarea acestora în deconturile de taxă pe valoarea adăugată , ceea ce a și făcut. Este adevărat că dispozițiile legale la care am făcut referire anterior stabilesc ca și beneficiarul să procedeze în mod similar la primirea documentelor

corectate însă nerespectarea de către acesta a obligațiilor legal prevăzute nu poate fi reținută în sarcina petentei aceasta neavând posibilitatea și nici pârghiile necesare pentru a impune o asemenea conduită în cazul refuzului.

Trimiterile organelor fiscale la prescripția de 3 ani prevăzută de Decretul nr. 167/1958 nu pot fi primite întrucât această prescripție este aplicabilă în alte raporturi juridice decât cele drept material fiscal unde prevalează dispozițiile legale speciale ale Codului de procedură fiscală.

Conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea sumelor plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire (a se vedea în acest sens dispozițiile art. 113 și 132 din Codul de procedură fiscală – forma în vigoare la data de 29.09.2006 – momentul stornării) , drept conferit de prevederile art. 21 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

Cum operațiunile economice analizate în prezenta cauză au avut loc începând cu iunie 2001 rezultă că pentru a cere restituirea taxei pe valoarea adăugată achitată ca urmare aplicării eronate a prevederilor legale referitoare la aceste operațiuni petenta avea la dispoziție 5 ani începând cu 01.01.2002 (pentru cele efectuate în anul 2001) și începând cu 01.01.2003 , pentru cele efectuate în anul 2002.

Pentru aceste argumente apreciem că excepțiile invocate de către organele de inspecție fiscală în motivarea măsurilor luate prin decizia atacată s-e dovedesc a fi neîntemeiate drept pentru care se va trece la analizarea fondului contestației.

Ținând seama atât de constatările organelor de inspecție cât și de motivele invocate de petentă ca fiind determinante în luarea deciziei de stornare urmează să se analizeze dacă , în raport de prevederile legale în materie de taxă pe valoarea adăugată , operațiunile de vânzare cereale la care se face referire în cuprinsul raportului de inspecție fiscală îndeplineau sau nu condițiile de scutire legal prevăzute.

Precizăm pentru început că , prin prisma taxei pe valoarea adăugată , operațiunile de comercializare a cerealelor s-au desfășurat sub imperiul dispozițiilor O.U.G. nr. 17/2000 și a normelor de aplicare a acesteia în vigoare la acel moment.

Astfel , conform art. 6 lit. A k) 10. din O.U.G. nr. 17/2000 , „*Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:*

a).

.....

k) 10. activitățile specifice desfășurate în zona liberă de contribuabilii autorizați în acest scop;

.....”.

Potrivit punctului 4.13. din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 aprobate prin H.G. nr. 401/2000 „*Sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată , potrivit art. 6 lit. A k)10. din ordonanța de urgență , următoarele activități specifice desfășurate în zona liberă: prelucrarea , manipularea , depozitarea , ... , vânzarea – cumpărarea mărfurilor; ...”.*

Față de prevederile legale sus citate se desprinde concluzia că vânzarea-cumpărarea mărfurilor realizată în interiorul zonei libere este o activitate specifică scutită de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care ea este desfășurată de agenți economici autorizați în acest scop.

Potrivit art. 1 alin. (2) din Hotărârea nr. 788/1996 privind înființarea Zonei Libere Giurgiu și a R.A. Administrația Zonei Libere Giurgiu , activitățile specifice din zona liberă se vor desfășura numai în perimetrul delimitat pe cale naturală sau împrejmuită. Alineatul (3) al aceluiași articol introdus prin Hotărârea nr. 1295/07.12.2000 , prevede că „*Navele aflate sub operare – încărcare – descărcare de mărfuri – la cheiurile din Zona Liberă Giurgiu pe perioada efectuării operațiunilor , cu îndeplinirea formalităților legale , sunt considerate ca fiind pe teritoriul zonei libere.*”.

În contextul prevederilor legale antecitate și în vederea stabilirii fără echivoc a locului în care s-au derulat operațiunile comerciale vizând vânzarea-cumpărarea de cereale dintre S.C. I C T S.R.L. S și S.C. A.G.F. C R S.R.L. B , respectiv S.C. RP S.R.L. B , s-a apreciat ca fiind strict necesară solicitarea unor relații în acest sens administratorului Zonei Libere Giurgiu , persoană juridică având responsabilități și atribuții pe linia avizării și controlului activităților din această zonă. În scopul de mai sus s-a transmis S.C. Administrația Zonei Libere S.A. adresa nr. 2965/19.03.2000 cu anexele completatoare (filele nr. 426-431 – Vol. II).

Prin răspunsul transmis de S.C. ADMINISTRAȚIA ZONEI LIBERE GIURGIU S.A. , regăsit în cuprinsul scrisorii nr. 4729/25.03.2008 (filele nr. 439-440 – Vol. II) , aceasta , se pronunță cu claritate , susținând fără nici o rezervă că operațiunile pentru care au fost înaintate cele două seturi de documente (conform opisurilor de la filele nr. 426-429 – Vol. II) cuprinzând actele transmise de petentă referitoare la modul de realizare și justificare a operațiunilor derulate cu S.C. A.G.F. C R S.R.L. B (cele 5 operațiuni) și respectiv cu S.C. R T P S.R.L. B (exemplificativ pentru 3 operațiuni) s-au desfășurat cu certitudine în interiorul Zonei Libere Giurgiu.

Astfel , în cuprinsul adresei de răspuns (filele nr. 439-440 – Vol. II) , S.C. ADMINISTRAȚIA ZONEI LIBERE GIURGIU S.A. arată , printre alte explicații detaliate , următoarele:

- dana de operare aflată în interiorul zonei libere este construită pe malul bazinului Veriga , parte din zona liberă Giurgiu , s-a aflat în perioada septembrie 1999 – decembrie 2002 în proprietatea S.C. I C T S.R.L. S;
- toate livrările efectuate de S.C. I C T S.R.L. în calitate de operator al Zonei Libere Giurgiu în perioada 10.08.2001 – 14.12.2001 către S.C. A.G.F. C R S.R.L. precum și către S.C. R T P S.R.L. au fost efectuate în interiorul Zonei Libere Giurgiu prin încărcarea barjelor aflate la cheul menționat anterior , în interiorul canalului Veriga;
- în baza documentelor transmise , care se află și în arhiva S.C. ADMINISTRAȚIA ZONEI LIBERE GIURGIU S.A. rezultă fără dubii că

vânzările – cumpărările menționate cât și livrarea cerealelor aferente a avut loc în interiorul Zonei Libere Giurgiu.

Față de aceste precizări , rezultă indubitabil că pentru tranzacțiile reflectate în documentele care au fost transmise spre verificare S.C. ADMINISTRAȚIA ZONEI LIBERE GIURGIU S.A. și enumerate în opisurile de la filele nr. 426-429 – Vol. II , scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută de dispozițiile art. 6 lit. A k) 10. din O.U.G. nr. 17/2000 coroborate cu cele ale punctului 4.13. din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 aprobate prin H.G. nr. 401/2000 este justificată.

În raport de aceasta , constatăm că pentru operațiunile materializate prin facturile nr. /10.08.2001 , nr. /01.09.2001 , /06.09.2001 , nr. /28.01.2001 , nr. 2/14.12.2001 , nr. /25.06.2001 , /22.08.2001 și respectiv nr. /25.08.2001 petenta putea beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată , S.C. ADMINISTRAȚIA ZONEI LIBERE GIURGIU S.A. analizând documentația aferentă acestor facturi (atât cea transmisă de noi cât și cea deținută în arhivele sale) a confirmat fără rezerve că respectivele operațiuni au avut loc în interiorul zonei libere și nu în afara acesteia cum greșit au concluzionat organele de control.

Având în vedere constatările organelor de control potrivit cărora toate operațiunile de vânzare-cumpărare reflectate în cele 60 de facturi fiscale au fost realizate în afara zonei libere și prin urmare în aceste condiții scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu mai operează , este evident că stabilirea și cuantificarea obligațiilor de plată în sarcina petentei așa cum au fost ele cuprinse în decizia de impunere contestată sunt incerte.

Pentru aceste motive apreciem că se impune desființarea totală a deciziei de impunere atacată urmând ca situația privind celelalte 52 operațiuni să fie reanalizată în aceeași manieră ca și pentru cele 8 de mai sus.

Nu însușim susținerile organelor de control , potrivit cărora petenta nu putea să desfășoare aceste operațiuni întrucât nu deținea licență de comercializare ci numai de depozitare , atât timp cât administratorul zonei libere a autorizat și avizat toate operațiunile derulate în interiorul zonei cu cei doi parteneri de afaceri în baza contractelor comerciale încheiate.

Nici trimiterile la art. 9 din O.U.G. nr. 17/2000 nu pot fi însușite întrucât la momentul efectuării operațiunilor petenta a achitat la bugetul de stat contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora ori a compensat-o cu cea de dedus.

În ceea ce privește capătul de cerere referitor la Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. 2630020001133/12.09.2007 încheiată de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Sighișoara (fila nr. 469 – Vol. II) precizăm că aceasta a fost emisă cu încălcarea procedurilor , conținutul ei regăsindu-se în Decizia de impunere nr. 870/31.10.2007. Așa fiind , Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. 2630020001133/12.09.2007 încheiată de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Sighișoara urmează a fi anulată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei , în temeiul art. 216 alin. (3) și (4) din Codul de Procedura Fiscala , se

DECIDE:

1. Desființarea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 870/30.10.2007 emisă de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mureș , urmând ca, în termenul precizat de pct. 12.7. din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , în cauză să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere atât considerentele prezentei decizii de soluționare cât și normele de procedură incidente în asemenea situații.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel Târgu-Mureș – Secția de contencios administrativ și fiscal.

DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.