

**DECIZIA nr. 773 din 28.11.2013** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in ..... inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .... 2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..../....2013, inregistrata sub nr. ..../.....2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL, transmisa prin posta in data de .....2013 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....2013.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DECIM1/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF1/2013 si comunicata sub semnatura in data de .....2013 prin care s-a stabilit obligatii fiscale in cuantum total de **ST lei**, din care:

- DF lei diferenta suplimentara de TVA ce a condus la stabilirea TVA de plata in suma de DP lei;
- MJ lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA de plata;
- PP lei penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

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

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.10.2009-30.06.2012, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus sub nr. ....2012.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIF1/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DECIM1/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de RR lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de DP lei si a accesoriilor aferente in suma de AT lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara deciziei de impunere contestate si aduce urmatoarele argumente:

Referitor la livrarile intracomunitare aferente facturilor cu nr. LIT pentru care nu s-au prezentat documentele de transport societatea depune, in temeiul art. 64, art. 65 si art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, CMR-urile ce atesta transportul intracomunitar pentru facturile LIT1 si LIT2.

In ceea ce priveste livrarile intracomunitare aferente facturilor cu nr. LIV societatea considera ca se incadreaza in prevederile art. 3 din O.M.F.P. nr. 2.222/2006 potrivit carora scutirea de TVA prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal se acorda furnizorului pe baza documentelor de transport ce dovedesc transportul bunurilor in afara Comunitatii de catre cumparator sau de catre o alta persoana in numele sau.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat copii de pe facturile de livrare si documentele de transport.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Conform raportului de inspecție fiscală nr. RIF1/2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. DECIM1/2013 în sarcina SC ABC SRL a fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în suma de DF lei, din care:

- DF1 lei TVA fără drept de rambursare;
- DF2 lei TVA pentru livrări de bunuri către un client din Germania pentru care nu s-au prezentat documentele de transport care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- DF3 lei TVA pentru livrări de bunuri către un client din Germania, fără transport.

În urma stabilirii diferenței suplimentare de TVA în suma de DF lei a rezultat respingerea la rambursare a TVA în suma de RR lei și stabilirea TVA rambursată de plată în suma de DP lei, pentru care s-a calculat și accesorii aferente în suma de MJ lei dobânzi/majorări de întârziere și PP lei penalități de întârziere pentru perioada 25.11.2009-19.04.2013.

### 3.1. Referitor la TVA în suma de DF2 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA colectată aferentă livrărilor de marfuri către clientul din Germania, în condițiile în care aceasta a depus în susținerea contestației copii ale documentelor de transport rutier, în speta CMR-uri, care, deși au fost prezentate, nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.*

**In fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. RIF1/2013 SC ABC SRL a efectuat livrări de bunuri către clientul SVI din Germania fără să prezinte până la momentul încheierii inspecției fiscale documente de transport din care să reiasă transportul bunurilor din România în alt stat membru. Ca atare, a fost colectată TVA în suma de DF2 lei pentru livrările efectuate cu facturile nr. LIT.

Din anexa nr. 5 la raport reiese TVA colectată pentru fiecare factură în parte, din care DF21 lei pentru factura nr. LIT1 și DF22 lei pentru factura nr. LIT2.

În susținerea contestației SC ABC SRL a prezentat documente de transport (CMR-uri) pentru dovedirea transportului intracomunitar pentru bunurile ce fac obiectul facturilor nr. LIT1 și nr. LIT2, cu mențiunea că factura nr. LIT1 este o factură centralizatoare, întocmită pentru toate livrările efectuate în perioada 17.02.2009-10.04.2009.

**In drept**, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri**, în înțelesul alin. (1), **care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:

a) **livrările intracomunitare de bunuri către o persoană** care îi comunică furnizorului **un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA**, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...].

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc

documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“ Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, *prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.*

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta **poate solicita organelor fiscale competente reverificarea** perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

“Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

**și, după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.**

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru**, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodata, potrivit prevederilor legale antecitate, se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se face, de regulă, în

momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză, cu excepția operațiunilor care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, pentru care s-a prevăzut posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in esenta, organele de control nu au acordat scutirea de TVA pentru livrarile de bunuri cu facturile LIT intrucat societatea nu a prezentat documentele de transport care sa ateste transportul bunurilor din Romania in alt stat membru.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat documente de transport, in speta CMR-uri pentru dovedirea transportului bunurilor ce au facut obiectul facturilor nr. LIT1 si nr. LIT2.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a prezenta documente noi in sustinerea cauzei sunt incidente si prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare unde se precizeaza:

"Art. 213. – (4) **Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**"

In referatul cu propuneri de solutionare nr. 3502965/10.06.2013 **organele de inspectie fiscala s-au marginit** sa afirme ca societatea nu a prezentat documentele de transport pana la data incheierii inspectiei fiscale, **fara nicio analiza a acestora, desi aveau aceasta posibilitate** conform prevederilor legale antecitate. Totodata, se retine ca **nu exista niciun temei legal care sa sanctioneze contribuabilii cu pierderea dreptului de scutire** pe motivul neprezentarii documentelor de justificare a scutirii pana la momentul incheierii inspectiei fiscale; dimpotriva, potrivit prevederilor art. 1 alin. (8) din Instructiunile anterioare citate, contribuabilii au dreptul sa solicite reverificarea unei perioade fiscale deja controlate, daca intra in posesia documentelor justificative corespunzatoare.

In consecinta, avand in vedere ca SC ABC SRL a prezentat scrisori de transport international (CMR-uri) in legatura cu transportul bunurilor ce au facut obiectul facturilor nr. LIT1 si nr. LIT2, iar organele fiscale nu s-au pronuntat asupra acestora, urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de impunere nr. DECIM1/2013 pentru taxa colectata aferenta acestor doua facturi in suma de DF21 lei + DF22 lei = **DF23 lei**, in temeiul prevederilor art. 216 alin.(3) si alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Prin urmare, Administratia sectorului x a finantelor publice va proceda la reverificare TVA colectata in suma de DF23 lei pentru livrarile ce au facut obiectul facturilor nr. LIT1 si nr. LIT2, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, inclusiv *prin verificarea documentelor primare si a evidentei contabile referitoare la achizitia, depozitarea si expedierea in transe a bunurilor ce au facut obiectul livrarilor consemnate in cele doua facturi si a concordantei intre datele rezultate si informatiile consemnate in CMR-urile prezentate de societate in sustinerea contestatiei.*

Referitor la diferenta de TVA colectata in suma de **DF24 lei** aferenta facturilor nr. LIT3 se retine ca SC ABC SRL nu a prezentat niciun document de transport pentru justificarea livrarilor intracomunitare, desi a inteles sa conteste decizia de impunere in intregul sau, motiv pentru care contestatia se va respinge ca nedovedita cu documente pentru aceasta suma.

Fata de cele anterior retinute pentru capatul de cerere privind TVA colectata in suma de DF2 lei, decizia de impunere nr. DECIM1/2013 va fi desfiintata in parte pentru suma de DF23 lei, iar contestatia SC ABC SRL va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de DF24 lei.

### 3.2. Referitor la TVA in suma de DF3 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrari de bunuri catre un client din Germania, in conditiile in care bunurile sunt transportate de catre clientii clientului, pe relatia dintre societate si propriul sau client neexistand obligatie de transport fiind vorba de o livrare fara transport, iar pentru justificarea scutirii societatea invoca prevederi legale aplicabile exportului de bunuri.*

**In fapt**, conform raportului de inspectie fiscala nr. RIF1/2013 in cazul livrarilor aferente facturilor cu nr. LIV SC ABC SRL a prezentat pentru justificarea scutirii urmatoarele documente:

- facturile ce contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, in care este mentionat codul valabil in scopuri de TVA al clientului SVI din Germania;
- copii ale documentelor de transport (CMR-uri) din care rezulta locul de incarcare din Romania, respectiv Craiova sau Tg. Jiu si locul de descarcare din alt stat membru.

Referitor la transportul bunurilor organele de inspectie fiscala precizeaza ca in comanda emisa de clientul SVI din Germania nu exista precizari cu privire la persoana care suporta transportul, iar in raspunsul dat de reprezentantul legal al societatii la intrebarea 1 din solicitarea de documente nr. .... reiese ca transportul a fost asigurat de catre clientii clientului sau (CL1, CL2) care au apelat la firme de transport din Germania.

Astfel, deoarece transportul a fost suportat de catre clientii lui SVI, livrarea realizata de catre SC ABC SRL catre SVI este o livrare fara transport, locul livrării fiind in Romania unde bunurile au fost la dispozitia lui SVI conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal si cazul 2 din exemplul prezentat la pct. 10 alin. (3) din Normele metodologice, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta categorie de operatiuni este impozabila in Romania.

**In drept**, potrivit art. 126, art. 128, art. 132 si art. 143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 126. – (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile 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 plată;
- b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

„Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

„Art. 132. – (1) **Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

a) **locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.** Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;

b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;

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

„Art. 143. - (1) **Sunt scutite de taxă:**

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

b) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său**, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat. [...]”.

În ceea ce privește transportul bunurilor, conform pct. 10 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“10. (3) Conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul în care bunurile nu sunt transportate sau expediate. În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport.

*Exemplu: o persoană impozabilă A stabilită în România livrează bunuri unei alte persoane impozabile B stabilite în alt stat membru sau în România. Bunurile sunt transportate direct la C, o altă persoană, care cumpără bunurile de la B.*

*În primul caz persoana obligată să realizeze transportul este A sau B. Pe relația A—B se consideră o livrare cu transport, iar pe relația B—C se consideră o livrare fără transport.*

*În al doilea caz, dacă persoana obligată să realizeze transportul este C, pe relația A—B se consideră o livrare fără transport, locul livrării fiind locul unde bunurile sunt puse la dispoziția lui B, iar în relația B—C se consideră o livrare cu transport, locul livrării fiind locul unde începe transportul, respectiv în statul membru al furnizorului A, unde se află bunurile atunci când începe transportul”.*

Referitor la justificarea scutirii, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 2. – (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

**(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

**a) 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;

**b) unul dintre următoarele documente:**

**1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau**

**2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;**

**c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.**

“Art. 3. – (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.

**(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.**

In speta, este evident ca SC ABC SRL confunda **exportul de bunuri**, respectiv expedierea sau transportarea bunurilor in afara Comunitatii de catre furnizor, de catre cumparator sau de catre o alta persoana in numele acestora cu **livrarile efectuate catre un client stabilit in Germania**, bunurile fiind puse la dispozitia clientului SVI in doua locatii din Romania (Craiova si Tg. Jiu), de unde au fost ridicate de clientii clientului.

Astfel, desi in sustinerea contestatiei SC ABC SRL invoca prevederile art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal care privesc exportul de bunuri in afara Comunitatii cu transportul asigurat de cumparator, **toate documentele existente la dosarul cauzei dovedesc ca in speta nu este vorba de un astfel de export**, respectiv:

- **marea majoritate a facturilor emise de societate** catre clientul SVI din Germania **au inscrisa mentiunea “delivery in the European Community”, exemption article 143(2) as per Fiscal Code/livrare intracomunitara, scutit de taxa TVA cu drept de deducere conf Art 143(2) Cod fiscal”, fiind evident ca este vorba de o livrare de bunuri in Comunitate si nu de un export;**

- **nu a fost prezentat niciunul din documentele de export mentionate la art. 2 alin. (2) lit. b) coroborat cu art. 3 alin. (2) din Instructiuni**, si anume: certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau notificarea de export certificată de biroul vamal de export (în cazul declarației vamale de export pe cale electronică) ori exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

- **clientii clientului SVI sunt tot din Uniunea Europeana** (firmele suedeze CL1, CL2), iar **facturile emise la randul sau de catre SVI catre acesti clienti poarta aceleasi mentiuni referitoare la scutirea de TVA pentru operatiuni intracomunitare;**

- **scrisorile internationale de transport (CMR-uri) au prevazut ca loc de livrare diverse locatii din Germania sau Suedia**, deci tot in Uniunea Europeana.

Ca atare, din cele prezentate anterior rezulta cu prisosinta faptul ca **temeiurile legale invocate de contestatoarea SC ABC SRL nu au nicio legatura cu documentele existente la dosarul cauzei**, in speta nefiind vorba de livrari de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii pentru care justificarea scutirii de TVA se realizeaza conform art. 3 din Instructiunile aprobate prin prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

In subsidiar, se retine ca societatea contestatoare nu a combatut in niciun fel constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare ca livrarile in discutie catre clientul SVI **au fost livrari fara transport**, bunurile in cauza fiind transportate de catre clientii clientului care au angajat in acest scop diverse firme de transport. Or, de esenta unei operatiuni (livrari) intracomunitare susceptibila a fi scutita de TVA este tocmai transportul bunurilor dintr-un stat membru in alt stat membru, asa cum reiese din definitia livrarii intracomunitare de la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal.

Mai mult, se retine ca la pct. 45 din Hotararea din cauza ..... Curtea Europeana de Justitie a statuat ca, **atunci cand doua livrari succesive privind aceleasi bunuri**, efectuate cu titlu oneros intre persoane impozabile actionand ca atare, **dau nastere unei expedieri intracomunitare unice sau unui transport intracomunitar unic al acestor bunuri, atunci aceasta expediere sau transport poate sa corespunda numai uneia dintre cele doua livrari, care va fi singura scutita** in temeiul art. 28c, sectiunea A lit. (a) primul paragraf din Directiva a 6-a [ce corespunde livrarii intracomunitare de la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal]. **Cum societatea contestatoare SC ABC SRL nu a contestat in niciun fel constatarea faptului ca livrarile au fost fara transport, rezulta ca acestea nu pot fi scutite de TVA**, chiar daca in final bunurile au fost transportate in alte state membre din Comunitate.

In consecinta, avand in vedere ca temeiurile legale invocate de SC ABC SRL nu sunt incidente spetei, societatea confundand o livrare fara transport catre un client din Comunitate cu exportul bunurilor transportate sau expediate de client in afara Comunitatii, iar documentele prezentate nu justifica aplicarea niciunei scutiri, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de DF3 lei.

### 3.3. Referitor la TVA in suma de DF1 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta pe fond asupra acestei sume, in conditiile in care contestatia nu este motivata.*

**In fapt**, diferenta suplimentara in suma de DF lei in urma careia a rezultat TVA de plata in urma inspectiei fiscale in suma de DP lei este si urmare a sumei de DF1 lei reprezentand TVA fara drept de rambursare, ce a facut obiectul unei inspectii fiscale anterioare si care a fost preluata eronat in decontul de TVA intocmit pentru luna august 2010.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL a inteles sa conteste decizia de impunere pentru TVA de plata in suma de DP lei, care include si diferenta de TVA in suma de DF1 lei, dar nu a adus niciun argument in sustinerea cauzei.

**In drept**, potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

**c) motivele de fapt si de drept;**

**d) dovezile pe care se intemeiaza,"**,

iar la pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.1. **Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

b) **nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației** sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării".

Avand in vedere cele anterior retinute, faptul ca societatea nu aduce niciun argument si nu depune niciun document de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de DF1 lei.

### 3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de AT lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile aferente TVA calculate in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus reverificarea situatiei cu privire la o parte din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DECIM1/2013 organele fiscale au stabilit stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de RR lei, la stabilirea TVA suplimentara ramasa de plata de DP lei si a accesoriilor aferente reprezentand dobanzi/majorari in suma de MJ lei si penalitati de intarziere in suma de PP lei.

Accesoriile reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere au fost calculate pentru perioada 25.11.2009 - 19.04.2013 pentru cuantumul TVA suplimentara ramasa de plata in suma de DP lei, in conditiile in care la pct. 3.1 din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere pentru TVA suplimentara in suma de DF23 lei.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se**



**datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, prin care s-a dispus desfiintare deciziei de impunere pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de DF23 lei si respingerea contestatiei pentru restul diferentei stabilite, in conditiile in care accesoriile au fost stabilite pentru TVA suplimentara ramasa de plata in suma de DP lei si tinand cont de caracterul accesoriu al majorarilor, dobanzilor si penalitatilor de intarziere stabilite, in virtutea principiului de drept accesorium sequitur principalae si de calculul accesoriilor realizat de organele de inspectie fiscala in anexa nr. 9 la raport si luand in considerare faptul ca societatea contestatoare nu a invederat alte motive cu privire la accesoriile contestate urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) si alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa** total sau parțial **actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

In consecinta, pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de DF23 lei desfiintata prin prezenta urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de impunere nr. DECIM1/2013 si pentru accesoriile aferente acesteia reprezentand DP1 lei dobanzi/majorari de intarziere si PP1 lei penalitati de intarziere si a se respinge contestatia pentru restul accesoriilor calculate reprezentand DP2 lei dobanzi/majorari de intarziere si PP2 lei penalitati de intarziere. La reverificarea situatiei privind TVA, organele de inspectie fiscala vor proceda si la recalcularea accesoriilor aferente tinand cont de rezultatele reverificarii dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 128 alin. (9), art. 132 alin. (1) lit. c) si art. 143 alin. (1) lit. b) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 10 alin. (3) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 alin. (1) si alin. (8), art. 2 alin. (2), art. 3 alin. (2) si art. 10 alin. (1) lit. b) 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, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 alin. (1) lit. c) si d), art. 213 alin. (4) si art. 216 alin. (3) si alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

#### **DECIDE:**

1. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DECIM1/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru SC ABC SRL in

privinta TVA stabilita suplimentar in suma de DF23 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de DP1 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de PP1 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.

2. Respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DECIM1/2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de DF24+DF3+DF1 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de DP2 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de PP2 lei.

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