



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 140 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ... / 2010, asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., str. ..., nr.303A, județul ..., înregistrată la ORC sub nr. ... / ... / ..., având C.I.F. RO ..., reprezentată de dl. V.L., în calitate de administrator, împotriva **Deciziei de impunere nr. .../2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, încheiată de către Activitatea de Inspecție Fiscală și care vizează suma de **... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**.

Referitor la depunerea în termen a contestației, Decizia de impunere nr. .../2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală a fost comunicată către petentă cu recomandata nr. .../ 2010, primită de petentă în data de **...2010**, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul contestației.

Contestația formulată de **SC X SRL** a fost expediată de petentă de la Oficiul Poștal ..., cu recomandata nr. ... / **2010**, primită de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ..., în data de ...2010, fiind înregistrată sub nr. ... / 2010 .

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic, arată următoarele:

Petenta invocă lipsa probei, susținând că organului fiscal îi revine sarcina probei atunci când emite orice act administrativ fiscal, arătând că în Codul de procedură fiscală se prevede că exercitarea

dreptului de apreciere organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală se precizează că în aprecierea unei situaţii fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege.

Petenta susţine că la motivele de fapt organele fiscale nu au probat neefectuarea prestaţiei precum şi a transportului şi predării bunurilor supuse prelucrării prin prestarea de servicii, consemnând că din discuţia telefonică cu reprezentatul societăţii transportatoare rezultă că acesta nu a transportat, nici în luna ... şi nici în luna .., semifabricate canapele, deci motivul de fapt nu se bazează decât pe o presupusă discuţie telefonică, neprobată şi nedovedită, cu toate că s-au pus la dispoziţie toate documentele probatorii.

Petenta menţionează că nu se poate invoca incertitudinea următoarelor documente probatorii indubitabile:

- beneficiarul Y SRL - Italia are un cod valabil de TVA;
- există dovezi fizice ale faptului că bunurile au fost aduse spre prelucrare în România;
- există dovada faptului că serviciile au fost prestate în realitate, (acceptul la plata al beneficiarului şi dovada faptului ca semifabricatele au ajuns la beneficiar);
- există dovada declarării (în anul 2010), deoarece numai din 2010 avea obligaţia raportării prestărilor de servicii intracomunitar respectiv "Declaraţia recapitulativă privind livrările de/ achiziţiile / prestările de servicii 390 VIES" depusă sub nr. ... / 2010 pentru luna ... 2010 ;
- există dovada declarării (în ... 2009 şi ... 2010) "Declaraţia recapitulativă privind livrările de / achiziţiile / prestările de servicii VIES" depuse de către beneficiarul Y SRL la autorităţile fiscale din ITALIA;

Petenta arată că legislaţia aplicabilă serviciilor de natura celor prestate de societate sunt reglementate diferit în anul 2009, faţă de 2010.

Astfel, în 2009, reglementarea în materie fiscală a fost art.133 alin.(1-2) lit.h) din Codul fiscal.

Se vor corobora următoarele prevederi legale:

- art.133(2)(h)2 pentru a stabili dacă locul prestării este în România sau în statul care a comunicat un cod valabil de TVA;
- art.156, p.79 norme, prestatorii din România va ţine registrul bunurilor primite, în care va înregistra bunurile primite;

Petenta arată că LOCUL PRESTĂRII, în principiu este locul unde serviciile sunt efectiv prestate, invocând prevederile art.9 (2) (c) Directiva a 6 a - Art.133 (2) (h) 2 Cod Fiscal, excepție fiind SM din care s-a comunicat un cod valabil de TVA, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

-Serviciile sunt prestate unor beneficiari ce comunică coduri valide de TVA (cu prefix) din alte SM decât SM în care serviciile sunt efectiv prestate, conform art.28b (F) Directiva a 6 a. -Art.133 (2) (h) 2 prima liniuță din Cod Fiscal.

Petenta susține că PERSOANA OBLIGATĂ LA PLATA TVA în ROMÂNIA, dacă serviciile au locul prestării în România, potrivit art. 133 (2) (h) 2 și nu sunt scutite de TVA, este prestatorul, conform art. 150(I)(a) (facturare cu TVA) dacă prestatorul este o persoană stabilită în România și lucrările sunt prestate în România, indiferent de naționalitatea beneficiarului, iar bunurile rămân în România după efectuarea lucrărilor.

În acest sens societatea trebuie să conducă și SĂ PROBEZE cu evidențele sale prin conducerea :

- Registrul bunurilor primite (non transferurilor)
- Registrul bunurilor trimise (non transferurilor)

Astfel, SC X SRL ... susține că beneficiază de excepția de la 133(2)(h) din legislația română, care este transpunerea art.9(2)(c) din Directiva a 6 a prin faptul că pentru anul 2009:

- serviciile sunt prestate unor beneficiari ce comunică coduri valide de TVA (cu prefix) din alte SM decât SM în care serviciile sunt efectiv prestate;
- prestatorul este o persoană stabilită în România și lucrările sunt prestate în România, indiferent de naționalitatea beneficiarului, iar bunurile nu au rămas în România după efectuarea lucrărilor;
- este condus "Registrul bunurilor primite";
- este condus "Registrul bunurilor trimise".

În 2010, reglementarea în materie fiscală a Locului prestării de servicii, a fost art 133(1) a)-b) (2) din Codul Fiscal.

Astfel, din 2010, regula de baza a serviciilor este:

B2B = Business to Business, taxabile la locul unde este stabilit beneficiarul (art. 133 alin.2 CF), petenta susținând că, în cazul său, beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în Italia care a comunicat un cod valabil de TVA către petentă.

În CONCLUZIE, petenta arată că, în 2010, SC X SRL ... este scutită de TVA pentru aceste operațiuni, operațiunea fiind impozabilă în ITALIA prin taxare inversă.

Astfel, petenta susține că organul de control a stabilit eronat un TVA suplimentar în sumă de ... lei, fără temei, și în consecință având în vedere motivațiile de mai sus, respectiv temeiurile de fapt și de drept enunțate, solicită admiterea parțială a contestației formulate și anularea parțială a deciziei de impunere nr. .../2010 privind obligațiile de plata suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a raportului de inspecție fiscală nr. ... / 2010.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Inspecția fiscală s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă prin care **SC X SRL** a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii ... din anul 2010.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Cu factura nr. .../2009, în valoare de ... lei și factura .../2010, în valoare de ... lei, societatea a facturat servicii prestate (semifabricate canapele) la Y SRL - Italia. Din documentele puse la dispoziția organelor de control nu a rezultat cu certitudine efectuarea transportului, precum și dovada primirii produselor de către beneficiar.

Inspectorii fiscali au menționat că societatea a prezentat un CMR pe care nu este trecut mijlocul de transport și nr. mijlocului de transport și nici semnătura transportatorului. De asemenea Cmr-ul prezintă ștersături și corecții, atât la nr. de colete, cât și la greutatea brută.

Din discuția telefonică cu reprezentatul societății transportatoare rezultă că acesta nu a transportat nici în luna ... și nici în luna ... semifabricate canapele.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat art.133 alin.(2) lit.h) /2009, respectiv art.133 alin.(2) / 2010 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că societatea a diminuat TVA de plata pe perioada verificată, cu suma de ... lei (... lei X19%).

III. Având în vedere susținerile contestatorului și documentele invocate de acesta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în ..., str. ..., nr., județul ..., înregistrată la ORC sub nr. .../ ... / ..., având C.I.F. RO ..., reprezentată de dl. V.L., în calitate de administrator.

Perioada verificată :2009 –2010

Inspekția fiscală s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA cu suma negativă prin care **SC X SRL** a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii ianuarie din anul 2010 în sumă de ... lei, potrivit decontului de TVA înregistrat la Administrația Finanțelor Publice ... sub nr. ... / 2010 și la DGFP ... sub nr. ... / 2010.

Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă unor prestări de servicii de semifabricate canapele expediate din state membre ale Uniunii Europene, în condițiile în care organele de inspekție fiscală nu au procedat la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a operatorului intracomunitar Y SRL Italia și a registrelor prevăzute de lege, nu au analizat dacă după prestarea de servicii, bunurile au fost sau nu reexpediate persoanelor impozabile din Uniunea Europeană, situație față de care intervin două operațiuni care trebuiau verificate de către organele de inspekție fiscală.

În fapt, SC X SRL a primit comanda nr.... din data de ...2009, de la Y SRL din Italia, membră a Uniunii Europene, pentru a efectua lucrări de prelucrări semifabricate canapele. Prestarea a avut loc la bunurilor puse la dispoziție de beneficiar pe baza facturii proforme ... / 2009 și transportate în România cu CMR ... / 2009, dovada faptului că bunurile au fost aduse spre prelucrare în România.

După prestarea serviciilor, **SC X SRL** a emis facturile nr. ... din ...2009, în sumă de ... lei (... euro) și nr. ... din2010, în sumă de ...0 lei (.. euro), către partenerul străin, facturi pe care le-a înregistrat în evidența contabilă, ca fiind operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, societatea precizează că după efectuarea lucrărilor de prestări servicii, facturile au fost recunoscute de beneficiar, prestarea de servicii fiind recepționată, și bunurile primite de beneficiar conform Declarațiilor de recepționare din data ...2009 și ..2010, facturi acceptate la plată, fiind achitate după cum urmează:

-....2009 -.... euro;

-...2010 -... euro,

dovada faptului că serviciile au fost prestate în realitate, (acceptul la plată al beneficiarului și dovada faptului că semifabricatele au ajuns la beneficiar.

De asemenea petenta face dovada declarării (în anul 2010), deoarece numai din 2010 avea obligația raportării prestărilor de servicii intracomunitar, respectiv “Declarația recapitulativă privind livrările de / achizițiile / prestările de servicii 390 VIES” depusă sub nr. .../ 2010 pentru luna ... 2010, precum și dovada declarării (în ... 2009 și ... 2010) “Declarația recapitulativă privind livrările de / achizițiile / prestările de servicii VIES” depuse de către beneficiarul Y SRL la autoritățile fiscale din ITALIA.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării serviciilor întrucât nu a rezultat cu certitudine efectuarea transportului, precum și dovada primirii produselor de către beneficiar.

Inspectorii fiscali au menționat că societatea a prezentat un CMR pe care nu este trecut mijlocul de transport și nr. mijlocului de transport și nici semnătura transportatorului. De asemenea CMR-ul prezintă ștersături și corecții, atât la nr. de colete, cât și la greutatea brută, iar din discuția telefonică cu reprezentatul societății transportatoare rezultă că acesta nu a transportat nici în luna ... și nici în luna ... semifabricate canapele.

În drept, art.126 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, precizează:
„Operațiuni impozabile

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

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;(.....)”,

Pentru **anul 2009**, cu prevederile art. 133 alin. (1) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, care arată:

„Locul prestării de servicii

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

...2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora.

Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate; ”,

coroborate cu prevederile ORDINULUI MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR Nr. 1823 din 29 octombrie 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, care la art. 3 precizează:

„ART. 3

(1) Pentru a putea fi aplicate măsurile de simplificare prevăzute în anexa nr. 1, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) contractorul principal:

1. este înregistrat în statul său membru în scopuri de TVA;

2. nu are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale;

3. transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA părții/părților cocontractante;

b) ceilalți operatori economici implicați sunt persoane impozabile din perspectiva TVA;

c) produsele prelucrate se vor întoarce în statul membru al contractorului principal.

(2) În scopul aplicării măsurilor de simplificare, nu se consideră loc de sosire locul unei opriri provizorii în vederea efectuării anumitor lucrări asupra bunurilor, dar se va considera că locul de sosire este întotdeauna statul membru al contractorului principal. În acest sens, în toate situațiile în care prin instrucțiuni se prevede aplicarea unei scutiri de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri sau neimpozitarea în România a serviciilor conform art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 prima liniuță din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, care sunt condiționate de dovada că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, această dovadă a transportului va fi prezentată în cadrul termenului prevăzut în contract.

(3) În sensul prezentului ordin, prin prelucrare se înțelege orice expertiză sau lucrări asupra bunurilor mobile corporale.”

Pentru **anul 2010**, prevederile Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, care la art. 133 alin. (1-2) arată:

“ART. 133

Locul prestării de servicii

(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

coroborate cu prevederile ORDINULUI MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR Nr. 3417 din 21 decembrie 2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, care la art. 3 precizează:

“ART. 3

(1) Pentru a putea fi aplicate măsurile de simplificare prevăzute în anexa nr. 1, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) **contractorul principal:**

1. este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care este stabilit;

2. nu are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale;

3. transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA părții/părților cocontractante;

b) ceilalți operatori economici implicați sunt persoane impozabile din perspectiva TVA;

c) produsele prelucrate se vor întoarce în statul membru în care contractorul principal este stabilit și care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA transmis de contractorul principal.

(2) În scopul aplicării măsurilor de simplificare, nu se consideră loc de sosire locul unei opriri provizorii în vederea efectuării anumitor lucrări asupra bunurilor, dar se va considera că locul de sosire este întotdeauna statul membru al contractului principal. În acest sens, în toate situațiile în care prin instrucțiuni se prevede aplicarea unei scutiri de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri care este condiționată de dovada că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, această dovadă a transportului va fi prezentată în cadrul termenului prevăzut în contract.

(3) Referirile la operațiunile de prelucrare din cuprinsul instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 1 reprezintă referiri la lucrările asupra bunurilor mobile corporale și evaluarea bunurilor mobile corporale.”

Față de prevederile legale prezentate mai sus, din punct de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată, pentru ca un serviciu constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale să fie considerat neimpozabil în România, trebuie îndeplinite cerințele legale stipulate, respectiv clientul este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care este stabilit, să comunice un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și prestatorul să poată face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României după efectuarea lucrărilor, această dovadă a transportului va fi prezentată în cadrul termenului prevăzut în contract.

Așadar, organele de inspecție fiscale, în condițiile în care beneficiarul Y SRL este o persoană impozabilă înregistrată în

scopuri de TVA în statul membru în care este stabilită, respectiv Italia, și Y SRL a comunicat către **SC X SRL** un cod de TVA atribuit de autoritățile fiscale din ITALIA, condiții sine qua non pentru ca operațiunile în cauză să fie considerate ca fiind neimpozabile în România, ar fi trebuit să procedeze legal la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a operatorului intracomunitar Y SRL Italia pe perioada supusă controlului .

De asemenea organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice **dacă operațiunea se încadrează în scutirile prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, dacă a respectat prevederile art. 156, care arată:

“Evidența operațiunilor

ART. 156

(1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) **Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.**

(3) **Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.**

(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.**

(5) **În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.”,**

respectiv dacă SC X SA a ținut evidența pentru aceste operațiuni potrivit pct. 79 din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“Norme metodologice:

79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;

d) documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;

e) facturile și alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;

...g) un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Comunității în România sau care au fost importate în România ori achiziționate din România de o persoană impozabilă nestabilă în România și care sunt date unei persoane impozabile în România în scopul expertizării sau pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România, cu excepția situațiilor în care prin ordin al ministrului finanțelor publice nu se impune o asemenea obligație. Registrul bunurilor primite nu trebuie ținut în cazul bunurilor care sunt plasate în regimul vamal de perfecționare activă. Acest registru va cuprinde:

1. denumirea și adresa expeditorului;
2. un număr de ordine;
3. data primirii bunurilor;
4. descrierea bunurilor primite;
5. cantitatea bunurilor primite;
6. data transportului bunurilor transmise clientului după expertizare sau prelucrare;
7. cantitatea și descrierea bunurilor care sunt returnate clientului după expertizare sau prelucrare;
8. cantitatea și descrierea bunurilor care nu sunt returnate clientului;
9. o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu serviciile prestate, precum și data emiterii acestor documente.

(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;
2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;
3. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;
4. prestările de servicii efectuate conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal către beneficiari persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite prestări de servicii intracomunitare, pentru care locul este în afara României.

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. achiziții intracomunitare de bunuri;
2. achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (3) - (6) din Codul fiscal;
3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;
4. achiziții de servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite achiziții intracomunitare de servicii.

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidențiind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;
2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;
3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să își stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2) și să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal.”,

astfel încât să se poată stabili dacă **SC X SRL** poate beneficia sau nu de scutirea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice și situația în care bunurile au fost transportate de la societatea din Uniunea Europeană, la **SC X SRL** pentru prelucrări și nu au fost reexpediate acestora, în această situație intervin doua operațiuni care trebuiau verificate de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește invocarea de către organele fiscale a faptului că societatea a prezentat un CMR pe care nu este trecut mijlocul de transport și nr. mijlocului de transport și nici semnătura transportatorului, CMR prezintă ștersături și corecții, atât la nr. de colete, cât și la greutatea brută, iar din discuția telefonică cu reprezentatul societății transportatoare rezultă că acesta nu a transportat nici în luna decembrie... și nici în luna .. semifabricate canapele, trebuie menționat faptul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze dacă **prestatorul poate face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României după efectuarea lucrărilor**, cu invocarea clară a documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România, și a mențiunilor legale obligatorii pe care trebuie să le cuprindă documentul motivat pe temei legal.

Astfel, art. 4 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), care reglementează documentele de transport precizează:

“ART. 4

Proba contractului de transport de face prin scrisoare de trăsură. Absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentei convenții.”

La art. 5 din Decretul nr. 451/1972 se precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.

2. În cazul în care marfa de transportat trebuie să fie încărcată de vehicule diferite sau dacă este vorba de diferite feluri de marfă ori de loturi distincte, expeditorul sau transportatorul are dreptul să ceară întocmirea de scrisori de trăsură pentru fiecare vehicul folosit sau pentru fiecare fel de marfă ori lot de mărfuri. ”

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Art. 6 din actul normativ menționat mai sus stipulează:

ART. 6

1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;**
- b) numele și adresa expeditorului;**
- c) numele și adresa transportatorului;**
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;**
- e) numele și adresa destinatarului;**
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;**
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;**
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;**
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);**
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;**
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.**

2. Dacă este cazul, scrisoare de trăsură trebuie să conțină și indicațiile următoare:

- a) interzicerea transbordării;**
- b) cheltuielile pe care expeditorul le ia asupra sa;**
- c) totalul sumelor ramburs de perceput la eliberarea mărfii;**
- d) valoarea declarată a mărfii și suma care reprezintă interesul special la eliberare;**
- e) instrucțiunile expeditorului către transportator cu privire la asigurarea mărfii;**
- f) termenul convenit în care transportul trebuie să fie efectuat;**
- g) lista documentelor remise transportatorului.**

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Prin urmare, în temeiul prevederilor legale menționate mai sus, **scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului de transport și a primirii mărfii de către transportator.**

În sprijinul celor de mai sus, pledează și prevederea art. 30 din Decret din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului

anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în CMR.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice facturile fiscale și scrisorile de transport internațional (CMR) **din punct de vedere al prevederilor** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Hotărârii Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și a Decretului nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

De asemenea, din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat eventuale clauze privind condițiile de livrare, prevăzute fie în factura proforma, fie în eventuale contracte de prestării servicii încheiate de societatea contestatoare cu societatea din Italia, existând posibilitatea ca transportul bunurilor prelucrate să fie în sarcina proprietarului bunurilor supuse prelucrării.

Condiția de livrare ex factory este înscrisă în factura proforma emisă de societatea din Italia, iar în factura nr. ...din ...2010 emisă de **SC X SRL** este înscrisă condiția de livrare Free delivery.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă **SC X SRL** a încasat de la client contravaloarea prestării de servicii, documentul justificativ fiind dovada plății tranzacției, simpla constatare (prin adresa) ca CMR-urile nu sunt semnate și ștampilate de către destinatar nu îi poate lua contestatoarei dreptul de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile privind livrările intracomunitare de bunuri, în condițiile în care petenta poate face **dovada că bunurile au părăsit teritoriul României după efectuarea lucrărilor.**

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat la o speță similară.

Astfel, Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizează:

„() potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere totodată prevalența fondului asupra formei în ceea ce privește analiza documentelor de transport.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii. În astfel de situații intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili dacă operațiunea în cauză este reală sau nu și, în consecință, dacă se

consideră sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei.

Referitor la principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ART. 5

Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Articolul 6 din actul normativ anterior menționat stipulează că:
„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Articolul 7 din același act normativ prevede:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume ***principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.***

Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor ***inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.***

În consecință se vor aplica prevederile art. 216 alin.(3) din Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„CAP. 4 Soluții asupra contestației

ART. 216 Soluții asupra contestației

(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.”,

urmând a se va desființa parțial Deciziei de impunere nr. .../2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.”

Prin ORDINUL MINISTRULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

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

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

HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct. 102.5 precizează :

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor

administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, încheiată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării să se încheie un nou act de control de către o altă echipa de control, conform celor menționate în cuprinsul deciziei.

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv