

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 37 din 18.01.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**, cu sediul in
sector x, Bucuresti, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2012, inregistrata sub nr./.....2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 si comunicata sub semnatura in data de2012 prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **D lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului 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 01.03.2012-31.07.2012, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru aceasta perioada.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei,

ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de D lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere contestate si rambursarea TVA in suma de D lei, invocand urmatoarele:

Pentru livrarile intracomunitare de medicamente in Polonia societatea a prezentat documentele prevazute de O.M.F.P. nr. 2.222/2006, precum si codul de TVA al clientului si le-a declarat in declaratia recapitulativa 390 VIES.

Argumentul organelor de inspectie fiscala ca nu exista semnatura si stampila privind predarea efectiva a bunurilor si receptia acestora la locul de destinatie al clientului nu are fundament deoarece clientul a semnat de primire pe factura.

In plus, organele fiscale aveau obligatia sa aplice prevederile O.M.F.P. nr. 222/2006, cu modificarile ulterioare si sa suspende inspectia pana la prezentarea documentelor.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate din perspectiva pur formala, cu o aplicare extrema a tendintei "forma fara fond", dar a intreprins toate diligentele pentru a obtine documentele de transport in forma dorita de organele de inspectie fiscala.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat copii de pe facturile de livrare si documentele de transport, completate cu documentele transmise cu adresele nr./.....2012 si nr./.....2012.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia sa colecteze TVA aferenta livrarilor de marfuri catre clientii din Polonia in perioada aprilie-iulie 2012, in conditiile in care aceasta a depus in sustinerea contestatiei copii ale documentelor de transport rutier, in speta CMR-uri, care, desi au fost prezentate, nu au fost luate in considerare de organele de inspectie fiscala.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 SC ABC SRL a efectuat urmatoarele livrari de medicamente de uz uman catre diversi beneficiari din Polonia:

a) – in luna aprilie 2012 catre clientul CL1, in baza facturii nr. F1/19.04.2012 in valoare de P1 PLN (M1 lei), data de incarcare a bunurilor fiind 19.04.2012, ora 10,35 de la depozitul expeditorului din Ploiesti. Marfurile in cauza fusesera achizitionate din Polonia de la furnizorul FZF in baza facturii de achizitie din 16.04.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 19.04.2012, ora 10,30;

b) – in luna mai 2012 catre clientul CL2 in baza facturilor nr. F2/16.05.2012 in valoare de P2 PLN (M2 lei) si nr. F3/30.05.2012 in valoare de P3 PLN (M3 lei), cu datele de incarcare 17.05.2012 si 01.06.2012, ora 13,07 de la depozitul expeditorului din Ploiesti. Marfurile respective au fost achizitionate de la furnizorul FZF in baza facturii de achizitie din 13.05.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 17.05.2012 si de la furnizorul FZA, in baza facturii de achizitie din 29.05.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 01.06.2012, ora 13,07;

c) – in luna iunie 2012 catre clientul CL2 in baza facturilor nr. F4/20.06.2012 in valoare de P4 PLN (M4 lei), nr. F5/20.06.2012 in valoare de P5 PLN (M5 lei) si nr. F6/20.06.2012 in valoare de P6 PLN (M6 lei), cu data de incarcare 21.06.2012, ora 11 de la depozitul expeditorului din Ploiesti. Marfurile respective au fost achizitionate de la furnizorul FZF in baza facturilor de achizitie din 19.06.2012 si 20.06.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 21.06.2012, ora 11 si de la furnizorul FZA, in baza facturii de achizitie din 19.06.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 21.06.2012, ora 11;

d) – in luna iulie 2012 catre clientul CL2 in baza facturilor nr. MW F7/17.07.2012 in valoare de P7 PLN (M7 lei) si nr. F8/19.07.2012 in valoare de P8 PLN (M8 lei), cu data de incarcare 19.07.2012, ora 13 de la depozitul expeditorului din Ploiesti, respectiv in baza facturilor nr. F9/23.07.2012 in valoare de P9 PLN (M9 lei) si nr. F10/26.07.2012 in valoare de P10 PLN (M10 lei), cu data de incarcare 26.07.2012, ora 12 de la depozitul expeditorului din Ploiesti. Aceste marfuri au fost achizitionate de la furnizorul FZF in baza facturilor de achizitie din 15.07.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 19.07.2012, ora 10,30, respectiv din 25.07.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 26.07.2012, ora 12 si de la furnizorul FZA, in baza facturilor de achizitie din 17.07.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 19.07.2012, ora 10,30, respectiv din 24.07.2012 si a scrisorii de transport rutier CMR cu data de receptie 26.07.2012, ora 12.

In toate cazurile organele de inspectie fiscala au constatat ca scrisorile de transport rutier CMR pentru livrarea bunurilor in Polonia nu contin numar, nu contin semnatura si stampila privind predarea efectiva a bunurilor si receptia acestora la locul de destinatie de la "rubrica 24", iar unele nu contin adresa locului de descarcare de la "rubrica 3", astfel cum se prevede la anexa nr. 14 – model IRU 1976 din Normele metodologice nr. 854/2011 de aplicare a O.G. nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, cu modificarile ulterioare. Pentru unele livrari societatea verificata nu a prezentat contractul/comanda incheiat cu clientul, iar pentru altele contractul era expirat.

Avand in vedere aceste aspecte, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC ABC SRL nu a prezentat suficiente documente care sa justifice ca bunurile au fost transportate din Romania in Polonia, astfel cum prevede art. 10 alin. (1) lit. b) din Ordinul nr. 2.222/2006, considerand ca aceste operatiuni

sunt impozabile in Romania prin aplicarea cotei reduse de 9% si au colectat TVA in suma cumulata de D lei.

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 urmatoarele:

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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, in 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. 144¹ 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”.

“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 trăsură 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 medicamente efectuate de SC ABC SRL catre clientii CL1 si CL2 din Polonia pe motiv ca scrisorile de trasura CMR pentru transport rutier nu contin numar, nu contin semnatura si stampila privind predarea efectiva a bunurilor si receptia acestora la locul de destinatie de la "rubrica 24", iar unele nu contin adresa locului de descarcare de la "rubrica 3", astfel cum se prevede la anexa nr. 14 – model IRU 1976 din Normele metodologice nr. 854/2011 de aplicare a O.G. nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, cu modificarile ulterioare.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat urmatoarele documente:

- factura nr. F1/19.04.2012 care poarta semnatura si stampila clientului CL1 si mentiunea "he received the goods";
- CMR-ul din 19.04.2012 ora 10,35 pentru expeditia bunurilor aferente facturii nr. F1/19.04.2012 ce poarta semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz;
- factura nr. F2/16.05.2012 care nu poarta nicio stampila in caseta referitoare la expeditie;
- factura nr. F3/30.05.2012 care poarta semnatura si stampila clientului CL2 si data 04.06.2012;
- facturile nr. F4/20.06.2012, nr. F5/20.06.2012 si nr. F6/20.06.2012 care poarta o semnatura indescifrabila in caseta referitoare la expeditie;
- facturile nr. F7/17.07.2012, nr. F8/19.07.2012, nr. F9/23.07.2012 si nr. F10/26.07.2012 care poarta semnatura si stampila societatii de transport SP in caseta referitoare la expeditie;
- CMR-ul din 17.05.2012 pentru expeditia bunurilor aferente facturii nr. F2/16.05.2012 ce poarta semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz;
- CMR-ul din 01.06.2012 ora 13,07 pentru expeditia bunurilor aferente facturii nr. F3/30.05.2012 ce poarta semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz si semnatura si stampila clientului CL2 la rubrica 24;
- CMR-ul din 21.06.2012 ora 11,00 pentru expeditia bunurilor aferente facturilor nr. F4/20.06.2012, nr. F5/20.06.2012 si nr. F6/20.06.2012 ce poarta semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz si semnatura si stampila clientului CL2 la rubrica 24;

- CMR-ul din 19.07.2012 pentru expeditia bunurilor aferente facturilor nr. F7/17.07.2012 si nr. F8/19.07.2012 ce poarta semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz si semnatura si stampila clientului CL2, data 23.07.2012 ora 12,00 la rubrica 24;

- CMR-ul din 26.07.2012 ora 12,00 pentru expeditia bunurilor aferente facturilor nr. F9/23.07.2012 si nr. F10/26.07.2012 ce poarta semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz si semnatura si stampila clientului CL2, data 30.07.2012 ora 11,00 la rubrica 24;

Cu adresa nr./.....2012 SC ABC SRL a prezentat:

- CMR-ul din 19.04.2012 ora 10,35 pentru expeditia bunurilor aferente facturii nr. F1/19.04.2012 ce poarta, pe langa semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz, si stampila clientului CL1 la rubrica 24;

- CMR-ul din 17.05.2012 pentru expeditia bunurilor aferente facturii nr. F2/16.05.2012 ce poarta, pe langa semnatura si stampila transportatorului SP din Lodz si semnatura si stampila clientului CL2 la rubrica 24.

Cu adresa nr./.....2012 SC ABC SRL a prezentat CMR-urile anexa la raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca speta priveste transportul rutier international, se retine ca documentele de transport sunt reglementate prin Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), ratificata prin Decretul nr. 451/1972, potrivit careia:

„Articolul 4

Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trasura. Absenta, **neregularitatea** sau pierderea **scrisorii de trasura nu afecteaza nici existenta, nici valabilitatea contractului de transport**, care ramane supus dispozitiile prezentei conventii”.

“Articolul 5

1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând 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.”

“Articolul 6

1. Scrisoarea de trasura trebuie sa contina urmatoarele 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.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, **neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.** În sprijinul celor de mai sus, pledează și prevederile art.30 din Convenția amintită 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 scrisoarea de trăsură CMR.

În ceea ce privește anexa nr. 14 – model IRU 1976 din Normele metodologice nr. 854/2011 invocată de organele de inspecție fiscală, se reține că, în fapt, este vorba de Normele metodologice privind aplicarea prevederilor referitoare la organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și a activităților conexe acestora stabilite prin Ordonanța Guvernului nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, aprobate prin O.M.TI. nr. 980/2011, care la art. 39 prevede următoarele:

“Art. 39. – (1) Pentru a efectua transport rutier contra cost de mărfuri, operatorul de transport rutier trebuie să dețină la bordul autovehiculului copia conformă a licenței comunitare valabilă pentru transportul rutier de mărfuri, documentul de transport, precum și toate celelalte documente specifice, prevăzute de reglementările în vigoare, pentru fiecare categorie și/sau tip de transport rutier.

(2) În sensul alin. (1), **prin document de transport se înțelege scrisoarea de transport tip C.M.R., prevăzută de Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (Convenția C.M.R.),** la care România a aderat prin Decretul nr. 429/1972, al cărei model este prevăzut în anexa nr. 14 la prezentele norme metodologice”.

Prin urmare, și în cazul normelor metodologice interne, este vorba de modelul scrisorii de transport tip CMR adoptat de Uniunea Transportului Rutier Internațional (IRU) în anul 1976, fără să existe o dispoziție expresă cu privire la nevalabilitatea documentului în situația în care nu sunt completate toate rubricile din formular.

Cu privire la implicatiile fiscale ale scrisorii de transport tip CMR s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice, intr-o speta similara, prin adresa nr./.....2009, in care se arata urmatoarele:

“In conditiile in care documentul de transport este intocmit si circula in conditiile legii, acesta va face dovada, pana la proba contrarie, a conditiilor contractului si a primirii marfii de catre transportator, neexistand prevederi legale exprese privind obligativitatea semnarii acestuia de catre beneficiar sau conditionarea valabilitatii sale de existenta acestui element.

In sustinerea celor de mai sus consideram relevanta Decizia Curtii Europene de Justitie in *Cazul C-409/04 Teleos si altii versus Commissioners of Customs & Excise din Regatul Unit* din continutul careia retinem urmatoarele:

In cazul invocat, Teleos si altii au vandut bunuri unei societati spaniole denumita TT, prin contractul incheiat furnizorii fiind obligati sa puna bunurile la dispozitia TT conform clauzei Incoterms 2000 “franco uzina” intr-un antrepozit situat in Regatul Unit, aceasta din urma societate fiind responsabila de continuarea transportului catre statul membru convenit. Pentru fiecare tranzactie, Teleos si altii primeau la cateva zile dupa vanzare, exemplarul original timbrat si semnat al unei scrisori de tasura CMR. Chiar daca la inceput autoritatea competenta in Regatul Unit in materie de percepere a taxei pe valoarea adaugata (Commissioners) a acceptat aceste documente ca dovada a livrarii intracomunitare a bunurilor, astfel incat livrarile respective au fost scutite de TVA, ulterior a descoperit ca, in anumite cazuri, bunurile nu parasisera niciodata teritoriul Regatului Unit, si in consecinta au hotarat recuperarea TVA aferenta livrarilor scutite anterior de taxa.

Prin decizia in cazul C-409/04, C.E.J. a stabilit ca **scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru o livrare intracomunitara de bunuri, nu devine aplicabila decat atunci cand dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care il achizitioneaza si cand furnizorul dovedeste ca acest bun a fost expedit sau transportat in alt stat membru si ca in urma acestei expeditii sau a acestui transport, bunul a parasit fizic teritoriul statului membru de livrare.** [...]

Retinem de asemenea ca argument si cele invocate in cuprinsul Deciziei C.E.J. in *Cazul C-146/05 Albert Collee vs. Finanzamt Limburg an der Lahn*, conform caruia administratia fiscala nu poate refuza scutirea de TVA in cazul unei **livrari intracomunitare care a avut loc in mod efectiv**, numai pentru motivul ca dovada unei astfel de livrari nu a fost prezentata in timp util. Cu toate acestea, asa cum se retine si din Decizia CEJ, **sarcina probei revine persoanei impozabile care a efectuat livrarea intracomunitara fiind singura in masura sa probeze buna sa credinta**”.

Astfel, potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere si prevalența fondului asupra formei în ceea ce privește analiza documentelor de transport, cu atat mai mult cu atat, documentele justificative prevazute la art. 10 alin. (1) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P.

nr. 2.222/2006 trebuie apreciate prin coroborarea cu alte elemente disponibile si menite a contura starea de fapt reala.

Din analiza constatărilor organelor de inspectie fiscală reiese că acestea privesc doar lipsa semnăturii si stampilei la destinatie, *desi nu exista prevederi legale care sa conditioneze valabilitatea documentelor de transport de existenta acestor elemente, fara sa se refere si la cea de-a doua condiție obligatorie prevăzută de lege pentru justificarea scutirii de TVA, respectiv existența elementelor obligatorii prevazute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal in facturile emise catre clientii comunitari.* Totodata, se retine ca in sustinerea contestatiei societatea a prezentat scrisorile de transport rutier CMR care contin caseta 24 completata cu semnatura si stampila clientului la destinatie.

In conformitate cu art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Insectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Din normele legale sus-citate reiese ca organele de inspectie fiscala au obligatia sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul lor activ, fiind indreptatite să obțină si să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le consideră utile **în vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor în sensul existenței transporturilor** corespunzătoare ale mărfurilor dintre SC ABC SRL si clientii din Polonia.

In raport de aceste dispozitii procedurale se retine ca, desi au consemnat in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 modalitatea in care societatea inspectata s-a aprovizionat cu bunurile ce au facut obiectul livrarilor ulterioare, respectiv constatari referitoare la cine este furnizorul extern, data si ora receptiei, **organele de inspectie fiscala nu au stabilit nici relevanta fiscala a celor consemnate, nici nu au solicitat reprezentantului societatii o explicatie a circumstantelor economice** in care produsele farmaceutice au fost

transportate din Polonia la Ploiesti si, cu acelasi mijloc de transport si acelasi transportator, la o diferenta de cateva minute, au fost reexpediate din Ploiesti in Polonia. Mai mult, in conditiile in care societatea contestatoare a prezentat scrisorile de transport CMR completate cu elementele lipsa imputate in timpul inspectiei (casuta 24), organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat in niciun fel asupra acestor documente, nemotivand in niciun fel lipsa relevantei acestor documente.

Avand in vedere cele anterior prezentate si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat circumstantele absolut necesare clarificarii fondului problemei, respectiv **daca transporturile intracomunitare au avut loc efectiv sau nu**, in vederea stabilirii tratamentului fiscal corespunzator, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".*

Conform pct. 11.5 -11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

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

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

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

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare pentru stabilirea situatiei de fapt reale, avand in vedere prevederile legale aplicabile spetei si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (9) si art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 alin. (1) 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. 144¹ 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. 216 alin. (3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 -11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru SC ABC SRL in privinta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de D lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeaasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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